



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

Processo nº 19515.720655/2015-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.771 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CYRELLA BRAZIL REALTY S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

STOCK OPTIONS. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

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

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

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

AUTO DE INFRAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. NECESSÁRIA A IDENTIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DA AFERIÇÃO INDIRETA NO AUTO DE INFRAÇÃO DIANTE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBANTE. VÍCIO MATERIAL CONSTATADO. NULIDADE. EXONERAÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A indicação precisa da utilização ou não da aferição indireta determina a inversão do ônus probante, o que enseja à parte o pleno exercício de sua defesa. A descrição precisa do fato e da disposição legal infringida é requisito básico do Auto de Infração e essencial para se estabelecer a quem incumbe o ônus da prova, que somente se inverte no caso de aferição indireta. Constatada a existência do vício material referente à parcela do crédito lançado no presente Auto de Infração, constatada a nulidade parcial do mesmo.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. EMPREGADO TRANSFERIDO.

O auxílio moradia fornecido *in natura* pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distinta de sua residência é isenta da contribuição previdenciária quando atendidos os requisitos legais. A transferência do empregado para outra localidade implica a alteração do seu domicílio e, portanto, da sua residência. Configura salário indireto o pagamento de aluguel, IPTU e condomínio a empregado transferido, nos termos da CLT, para outra localidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI. A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário -de- contribuição.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA 108 CARF.

Súmula CARF nº 108

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

Portanto, incidem juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso para: 1) por unanimidade de votos, excluir do lançamento os valores de contribuição patronal e de terceiros relativos a *stock options*, e 2) por voto de qualidade, manter o lançamento das contribuições patronais e a terceiros relativas ao auxílio-moradia, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, que votavam por excluir os valores pagos a título de aluguel, IPTU e condomínio. Indicado para fazer o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital. João Maurício Vital – Presidente em Exercício.

João Maurício Vital - Presidente em Exercício e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Juliana Marteli Fais Feriato - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros João Maurício Vital (Presidente em Exercício), Antônio Sávio Nastureles, Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Reginaldo Paixão Emos), Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada para substituir o conselheiro João Bellini Junior), Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato. Ausentes justificadamente os conselheiros João Bellini Junior e Reginaldo Paixão Emos.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte nas fls. 1038/1094 contra a decisão da DRJ (fls. 967/1012) proferida em 23/11/2015 pela 12ª Turma da DRJ/SPO, Acórdão de n. 16-70.355, cuja Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Ementa:

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O Relatório Fiscal e os Anexos dos Autos de Infração oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa aos lançamentos, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

Não há que se cogitar em violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, da legalidade, e da verdade material, quando o lançamento fiscal observou todos atos e normas previstos na legislação pertinente e o contribuinte foi devidamente cientificado de todos eles, sendo-lhe garantido o exercício do pleno direito ao contraditório e ampla defesa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço. Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidade.

STOCK OPTIONS. PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA MERCANTIL. DESCARACTERIZAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica aos segurados empregados a seu serviço, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra de ações, em afronta ao caráter mercantil da operação, os ganhos auferidos configuram remuneração-utilidade e integram o salário-de-contribuição.

Os valores relativos à outorga de ações aos beneficiários eleitos pela empresa para participar do Plano de Opção de Compra de Ações, integram o salário de contribuição, eis que pagos em função do contrato de trabalho em retribuição aos serviços prestados e nas condições estipuladas pelo empregador.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário -de- contribuição.

VERBAS REMUNERATÓRIAS POR DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 28, § 9º DA Lei 8.212/91. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Pagamentos efetuados em desacordo com as alíneas do parágrafo nono do artigo 28 da Lei 8.212/91 passam a integrar o salário de contribuição previdenciário, dentre eles os “aluguéis”, “condomínios”, “IPTU”, “prestações de financiamentos” e “participação nos lucros e resultados”.

O pagamento das verbas aluguéis, IPTU e condomínios, denominada auxílio-moradia, só estará excluído do salário de contribuição quando fornecido pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, salvo exceções previstas em lei.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício decorrente de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal é considerada débito para com a União, sendo devidos juros de mora sobre o valor lançado inadimplido a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Conforme consta do Relatório Fiscal (fl. 229/245), contra a Contribuinte foram lavrados dois Autos de Infração integrantes deste processo, consolidados em 14/07/2015, que originaram o lançamento do débito fiscal no valor de R\$23.029.768,02 (vinte e três milhões vinte e nova mil setecentos e sessenta e oito reais e dois centavos), sendo eles:

- AI DEBCAD nº **51.051.995-4**, no valor de R\$18.363.343,97 referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 01/2011 a 12/2011;
- AI DEBCAD nº **51.051.996-2**, no valor de R\$ 4.666.424,05, referente a contribuições destinadas a terceiros – SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE – incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 01/2011 a 12/2011.

Segundo a Autoridade Fiscal, da análise das folhas de pagamentos a fiscalização verificou que a rubrica auxílio moradia não integra a base de cálculo do salário de contribuição, sendo entendido como pagamento de salário indireto, visto que, segundo a política corporativa da empresa contribuinte, nos casos de transferência de colaboradores, há o pagamento de auxílio mudança, composto no transporte de bens do colaborador; o auxílio instalação (salário extra para as despesas da transferência) e o auxílio moradia (custeio às despesas com o imóvel).

Este auxílio moradia é pago por no máximo 24 meses, sendo que, no primeiro ano corresponde a 100% do aluguel, e no segundo ano corresponde a 70%. O valor máximo pago sob essa rubrica é de 25% do salário nominal e abrange as contas referentes ao imóvel, tais como, IPTU, aluguel e condomínio. Por estas razões, a Autoridade Fiscal entendeu que a verba tem natureza remuneratória, sendo considerado salário de contribuição.

Sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, a Autoridade Fiscal verificou que em alguns casos o cálculo do PLR não seguiu as regras e critérios estabelecidos

no acordo coletivo, ou não foram efetuados conforme as avaliações apresentadas, motivo pelo qual estes PLR foram considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias, conforme estabelecido na Lei 10.101/00.

A relação dos PLR pagos irregularmente e o memorial de cálculo estão demonstrados na planilha, no anexo II - cálculo PLR, constando na coluna "observações" qual a irregularidade no cálculo e na coluna "obs" estão os comentários complementares.

Com relação ao Programa de Opção de Compra de Ações, empresa apresentou os contratos firmados em 01/09/2011, de Flávio Kantor Cuperman, Marcelo Puntel de Oliveira, Antonio Carlos Zorzi, Miguel Maia Mickelberg, João Marcos Bezerra, Eric Alexandre Alencar e Eliana Florindo, referente ao plano de 2011, cujo prazo de carência é de 5 (cinco) anos, entretanto, não foram apresentados os contratos dos planos anteriores, ou qualquer outro documento no qual o beneficiário manifesta a sua opção pelo exercício de compra das ações.

Da análise dos planos da Contribuinte, constatou-se que:

- as ações podem ser adquiridas com parte dos recursos oriundos do bônus anual, que é pago de acordo com critérios e avaliações baseados no desempenho do empregado;
- o cálculo das ações a serem outorgadas será feito de forma que atingida a expectativa de valorização da companhia, que é de 15%, o ganho será equivalente ao nível de premiação alvo (target) que é de 7 salários para os diretores e 4,5 salários para os gerentes e que o preço de aquisição da ação corresponde a R\$ 0,01 (um centavo);
- os beneficiários são: presidente da companhia; diretores e empregados que recebem bônus; executivos escolhidos pelo comitê; administradores e executivos em posição de comando, portanto, não é extensivo a todos os funcionários;
- nos termos dos planos, o período de carência é uma tentativa de fidelizar os empregados e administradores escolhidos pela empresa, tanto que se for desligado durante o período de carência perde o direito às ações outorgadas;
- o preço da outorga será o preço médio da ação aplicado um desconto de 20%; mas o preço de aquisição da ação será de R\$ 0,01 (um centavo);

Portanto, diante das características descritas, verificou-se que as outorgas não têm natureza mercantil, não é uma simples operação de compra e venda de ações tendo em vista que não houve risco para o empregado ou o risco foi mínimo e o valor das ações foram subsidiadas pela empresa para que houvesse um ganho certo para o beneficiário. Além disso, as opções são concedidas a beneficiários escolhidos pelo conselho de administração, são pessoas com desempenho e potencial superior que a empresa tem interesse em mantê-los no quadro de colaboradores.

Diante destes fatos, entendeu-se que o plano de Stock Option da Contribuinte é uma maneira de remunerar dirigentes e empregados por uma contraprestação aos serviços prestados, portanto, tem natureza remuneratória.

Como a Contribuinte não apresentou os contratos de outorga de opções, não fornecendo elementos para identificar o valor da ação, a data em que foi adquirida, nem a quantidade, foi utilizado os valores lançados na conta 3201001050 - Stock Options, conforme razão fornecido pela empresa, que estão discriminados na tabela às fls. 243, onde consta a data e o valor.

O Relatório Fiscal também informou que na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2012, ano calendário 2011, na ficha 05A, linha 28 – a Contribuinte declarou o pagamento de R\$ 23.151.563,67 à rubrica de gratificação a administradores. Questionada sobre a origem dos valores, a empresa informou que se tratava de Stock Options, razão pela qual se utilizou desses valores para o lançamento.

A base de cálculo lançada foi apurada com base nos dados das folhas de pagamento, registros contábeis, documentos contábeis, Acordo Coletivo de Participação nos Lucros ou Resultados e Planos de outorgas de ações, e foram efetuados os seguintes levantamentos: A1 - Auxílio moradia - 01 a 12/2011; B2 - PLR - 03, 04, 05, 08 e 10/2011 e, C3- Stock Options - 01 a 12/2011. E o crédito lançado (valor originário, juros e multa) foi fundamentado na legislação constante do anexo "Fundamentos Legais do Debito - FLD", como também no Relatório Fiscal.

A contribuinte apresentou duas Impugnações, uma para cada Auto de Infração DEBCAD.

Nas fls. 281/354 houve a juntada da Impugnação ao AI DEBCAD 51.051.995-4, o qual requer:

- Do pagamento parcial dos débitos lançados PLR e Auxílio Moradia: tendo em vista que a contribuinte não encontrou os comprovantes de pagamento de uma parcela dos valores de contribuições previdenciárias lançadas a título de PLR e auxílio moradia, opta pelo pagamento desses débitos para aproveitar o benefício da redução da multa de 50%, concordando parcialmente com o lançamento, apresentando planilha para demonstrar quais os valores estavam sendo concordados;
- Stock Option da contribuinte tem natureza mercantil, pois os planos têm como objetivo estimular a expansão e o êxito da Companhia e alinhar os interesses de suas acionistas; são onerosos; há riscos; qualquer eventual ganho do beneficiário advém da venda de ações da Companhia;
- Do Stock Option Plans – Preliminar de Nulidade do Lançamento por vícios materiais insanáveis – Ausência de Ocorrência de Fato Gerador – Presunção: a fiscalização foi superficial, não especificou a qual plano está relacionada, não é possível a defesa, pois as acusações não estão claras, que quando o plano de Stock Option tem natureza remuneratória, o ganho auferido pelo beneficiário deve ser apurado na data do exercício da opção de compra (data do fato gerador) – se não ocorrido o exercício da opção de compra das ações pelo beneficiário, que não ficou demonstrado pela autoridade a ocorrência de tal

exercício, não há como configurar o fato gerador – não se buscou verificar se durante o ano-calendário de 2011 efetivamente ocorreu algum exercício;

- A fiscalização poderia ter verificado se durante o ano-calendário de 2011 houve algum exercício das opções de compra de ações outorgadas pela Contribuinte para configurar o fato gerador, sendo um dos meios, as Demonstrações Financeiras auditadas da Companhia que são de acesso ao público e disponibilizada durante o procedimento fiscal;
- Do Stock Option Plans – Preliminar de Nulidade do Lançamento por vícios materiais insanáveis – erro na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas: o CARF tem pacificado o entendimento de que o benefício auferido que constitui base de cálculo de tais contribuições corresponde à diferença entre o preço de exercício da opção e o valor das ações no mercado, no momento do exercício, razão pela qual houve nulidade no lançamento, por erro na apuração da base de cálculo;
- O valor utilizado como base de cálculo, R\$ 23.151.563,67 à rubrica de gratificação a administradores pagos à título de Stock Options do ano-calendário de 2011, não tem qualquer relação com a diferença entre o preço de exercício das opções de compra das ações no mercado, mas sim, é o valor atribuído às opções de compra de ações, na data da outorga dessas opções, que são contabilizados pela Companhia durante o *vesting period*.
- Do Stock Option Plans – Mérito – Inocorrência de Fato Gerador das contribuições previdenciárias incidentes: no ano-calendário de 2011 não houve o exercício de qualquer das opções outorgadas pela contribuinte a seus dirigentes e empregados no âmbito das Stock Options Plan, não ocorrendo fato gerador, comprovado pelas Demonstrações Financeiras da Contribuinte, assinadas pelos Contadores da empresa e auditadas pela Ernst & Young Terco Auditores Independentes;
- Da Participação nos Lucros e Resultados: comprovação de pagamento de PLR em conformidade com os critérios firmados em Acordo Coletivo e com a Lei 10.101/2000: a PLR paga em 2011 utiliza como valor o salário base do mês de dezembro de 2010, comprovado pelas folhas de pagamento desses empregados (doc. 04 da impugnação)
- Com relação aos funcionários admitidos no ano de 2010, a autoridade fiscal imputa que o pagamento foi integral, enquanto que deveria ter sido proporcional. Impugna-se, pois o acordo coletivo de 2009/2010 prevê as regras da PLR sendo que, tendo os trabalhadores cumprido as metas estabelecidas no plano e tendo a Contribuinte auferido resultados, a PLR é compulsória, não representando qualquer discricionariedade;
- Com relação à PLR paga em valor inferior à devida, não houve qualquer prejuízo ao FISCO, de modo que não há justificativa para

incluir tais valores à base de cálculo. Se o pagamento da PLR em valor superior ao devido representa manobra do contribuinte remunerar sem incidência de contribuição, obviamente que o pagamento de PLR em valor inferior ao devido, não pode ser considerado;

- Do Auxílio Moradia: diante do fato de não encontrar documentação comprobatória de uma parcela desses pagamentos realizados, a contribuinte decidiu reconhecer parcialmente o lançamento e efetuar o recolhimento. Entretanto, o lançamento não merece prosperar sobre a parcela de valores pagos à título de auxílio-moradia para os quais comprova, por meio de documentação hábil que tais valores se enquadram na exclusão do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991;
- Trata-se de valores pagos em decorrência da transferência de funcionários para trabalhar em local diverso do de sua residência em caráter habitual e efetivamente se destinou à habitação, não tendo natureza remuneratório, apenas indenizatória.

Nas fls. 611/684 houve a juntada da Impugnação ao AI DEBCAD 51.051.996-2, na qual a Contribuinte apresenta as mesmas fundamentações apresentadas na Impugnação supracitada, entretanto referente às contribuições previdenciárias devidas a terceiros – Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

Juntamente com as Impugnações, juntou um rol de documentos composto por:

1. DOC.01 Procuração e atos societários;
2. DOC.02 Comprovantes de pagamento parcial das contribuições previdenciárias sobre valores relativos à PLR e memória de cálculo;
3. DOC.03 Comprovantes de pagamento parcial das contribuições previdenciárias sobre valores relativos a auxílio-moradia e memória de cálculo;
4. DOC.04 Folhas de pagamento relativas ao mês de dezembro de 2010;
5. DOC.05 Planilha de avaliação de metas do funcionário Cássio Mantelmacher;
6. DOC.06 Planilha de cálculo da PLR da funcionária Juliana Pagini Ramos;
7. DOC.07 Folha de pagamento referente ao mês de dezembro de 2010, do funcionário Lauro Gil Valença Lapa;
8. DOC.08 Folha de pagamento referente ao mês de dezembro de 2010, do funcionário Ramiro Alencar da Fonseca;

9. DOC.09 Folha de pagamento referente ao mês de dezembro de 2010, do funcionário Ricardo Couto de Prada;
10. DOC.10 Folha de pagamento referente ao mês de dezembro de 2010, do funcionário Rodrigo Cesar Santoro;
11. DOC.11 Folha de pagamento referente ao mês de janeiro de 2011, Ficha de Movimentação do Funcionário e detalhamento do cálculo da PLR da funcionária Thatiana Carolo e,
12. DOC.12 Documentos comprobatórios da natureza dos valores pagos a título de auxílio moradia para os funcionários: Eduardo Leite, Eduardo Borges, Eric Alencar, Sergio Warjos, Fábila Regina de Almeida, Felipe Souza Alvim, Rafael Buchalla Duprat e Tellio Giuseppe Totaro Júnior.

Consta dos autos às fls. 950 a planilha - Demonstrativo de cálculo - matéria não impugnada elaborada pela DERAT/SPO/DICAT/ECOB e, às fls. 951 a REPRESENTAÇÃO DERAT/ECOB/SP para recebimento por transferência dos valores não impugnados nos termos das normas em vigor.

No Termo de Transferência de Crédito Tributário, fls. 952/955, está devidamente discriminado o crédito tributário que foi transferido, em 20/08/2015, deste processo para o processo nº 16151.720087/2015-36.

Na decisão da DRJ, a autoridade fiscal entendeu que:

- Quanto a preliminar de nulidade, o art. 10, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/1972 determina que não cabem os questionamentos do sujeito passivo acerca da validade do procedimento fiscal, pois não há vício que comprometa a validade do lançamento, revestido o auto de infração de todas as formalidades legais, visto que houve descrição correta do fato gerador das contribuições sociais e da apuração da base de cálculo, assim como de seu enquadramento legal, atendendo a todos os requisitos legais;
- Quanto a remuneração por meio de Stock Options entende-se que o pagamento tem natureza salarial, visto que a própria a Comissão de Valores Mobiliários expressa o entendimento de que o pagamento aos empregados correspondentes a ações, opções de ações ou outros instrumentos mobiliários, possui natureza salarial, conforme deliberação CVM nº 562, de 17 de dezembro de 2008;
- a legislação previdenciária, em conformidade com os dispositivos constitucionais e trabalhistas, incluiu no ganho do trabalhador, para efeito de salário de contribuição, não só a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título durante o mês, mas também os ganhos habituais em forma de utilidades, sendo que exceto o que estiver listado no §9º - que são hipóteses taxativas de exclusão – todo e qualquer outro valor remuneratório, para os fins da Lei nº 8.212/91, de Custeio da Seguridade Social, integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, do custeio das contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios previdenciários

decorrentes do grau de incidência da incapacidade laborativa, bem como das contribuições devidas aos Terceiros;

- Ainda, segundo a DRJ, não importa, para fins de integração no salário-de-contribuição, se os ganhos obtidos pelos trabalhadores decorreram de um instituto que possuía, a princípio, natureza mercantil, o que deve ser observado é se tais vantagens decorreram ou não do serviço prestado, do contrato de trabalho firmado pelo obreiro com a empresa;
- Pelas características descritas nestes Planos, em anexo, ratificando o exposto pela fiscalização no relatório fiscal, verifica-se que as outorgas não têm natureza mercantil, não é uma simples operação de compra e venda de ações tendo em vista que não houve risco para o empregado ou o risco foi mínimo e o valor das ações foram subsidiadas pela empresa para que houvesse um ganho certo para o beneficiário. As opções são concedidas a beneficiários escolhidos pelo conselho de administração, são pessoas com desempenho e potencial superior que a empresa tem interesse em mantê-los no quadro de colaboradores, e o fato das opções de compra poderem ser exercidas somente após um período de carência incentiva o beneficiário a permanecer trabalhando na empresa. Portanto, é uma maneira de remunerar os dirigentes e empregados por uma contraprestação aos serviços prestados, confirmando, assim, a sua natureza remuneratória;
- Como a Auditoria Fiscal não teve elementos para identificar o beneficiário, o valor da ação, a data em que foi adquirida, nem a quantidade, procedeu ao lançamento à vista da documentação apresentada pela empresa, ou seja, seus documentos contábeis - utilizou os valores lançados na contabilidade da empresa na conta 3201001050 - Stock Options, conforme razão por ela fornecido, fls. 171 - e que foi por ela informado na DIPJ - Declaração de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2012, ano calendário 2011, na ficha 05A, linha 28 - gratificação a administradores, sendo esta a base de cálculo das contribuições sociais exigidas nos Autos de Infração em tela, não havendo equívoco e nem erro na sua apuração;
- Resta devidamente demonstrado que o crédito tributário constituído pelos lançamentos fiscais em tela não se basearam em presunções simples ou em arbítrio do Auditor Fiscal, tendo sido a apuração das contribuições sociais lançadas aferidas diretamente com base na legislação e nos documentos apresentados pela empresa, especificamente utilizando como base de cálculo os valores contabilizados na conta 3201001050 Stock Options, em estrita obediência ao princípio da verdade material e da legalidade, não havendo que se falar em violação ao disposto ao disposto no art. 142 do CTN, não resultando na nulidade do lançamento, como alega a impugnante;

- Com relação ao auxílio moradia, nos termos do art. 28, §9º, “m” da Legislação determina que é excluída da tributação apenas a habitação tida como indispensável para que haja a prestação do serviço. Ou seja, nos casos em que a prestação de serviço ocorra em lugares distantes dos centros habitacionais ou que a prestação laboral exija deslocamento temporário e estada. Em tais situações, não fosse a habitação fornecida pelo empregador impossível se tornaria à execução do trabalho;
- No presente caso, todos os Aluguéis, Condomínios e IPTUs que foram pagos pela impugnante a seus executivos (Diretores e Gerentes), Coordenadores, Supervisores e Advogado referem-se a locação de Imóveis localizados em grandes centros urbanos, constando ainda 1(um) pagamento relativo à prestação de financiamento de aquisição de imóvel em Umuarama-RJ;
- Tem-se que o fornecimento de habitação (auxílio-moradia) ao empregado como mera liberalidade do empregador, em retribuição ao trabalho prestado, configurando-se salário *in natura*;
- O legislador, tanto o da Lei nº 8.212/1991, quanto o da Lei nº 10.101/2000, possibilitou ao empregador que concedesse a participação de seus empregados no resultado da empresa sem a incidência de encargos sociais e fiscais, desde que cumprisse requisitos que, entre eles, consta que 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 e, também, que o programas de metas, resultados e prazos, devem ser pactuados previamente;
- O desrespeito à condição imposta pelo Acordo Coletivo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR 2009-2010, contrariando ao disposto na lei nº 10.101/00, descaracteriza a totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR a esses segurados empregados, devidamente identificados por nome, competência e valor no item 8.12 do Relatório Fiscal, fls. 235, passando, tais valores a integrar a base de cálculo das contribuições sociais lançadas, motivo pelo qual será mantido o lançamento efetuado sobre os valores totais desses pagamentos e não apenas sobre os valores resultantes da diferença entre a PLR efetivamente paga pela empresa e a PLR devida, apurada pela fiscalização, como requer a impugnante;
- O mesmo ocorreu com os pagamentos efetuados pela empresa a título de PLR aos empregados discriminados na planilha às fls. 328 - item 133 da impugnação, que foram pagos a menor pela autuada, pois não utilizou a nota regional que seria devida, e para o empregado Luis Largman o valor pago não está de acordo com a nota individual e a regional a ele atribuída, motivo pelo qual a fiscalização (itens 4 e 6 - Anexo II - Cálculo PLR) descaracterizou a totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR a esses segurados empregados, passando, tais valores a integrar a base de cálculo das contribuições sociais

lançadas, e assim será mantido o lançamento, pois foi justamente por descumprir as exigências legais (Acordo Coletivo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR 2009-2010 e a lei nº 10.101/00) que tais parcelas ostentam a natureza de remuneração, incidindo sobre elas as contribuições sociais lançadas.

- Ao contrário do que alega a impugnante, a legislação autoriza a cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Nas fls. 1038/1094, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, requerendo:

- Que o valor de R\$ 23.151.563,67 à rubrica de gratificação a administradores pagos à título de Stock Options do ano-calendário de 2011 em nada se relaciona com o **exercício da opção de compra de ações pelos beneficiários**, sendo que esta contabilização respeitou os termos do CPC n. 10, de acordo com os padrões internacionais de contabilidade, pois estes valores se referem ao dispêndio atribuído às opções de compras ofertados pela Companhia e são contabilizados durante o *vesting period*, antes da ocorrência da aquisição do direito ao exercício e, portanto, esses lançamentos contábeis não têm relação com o exercício das opções;
- O lançamento padece de nulidade material, por ofensa ao art. 142 do CTN, visto que não houve a ocorrência do fato gerador, realizando o lançamento baseado em presunção não prevista em lei, incorrendo em erro na apuração da base de cálculo, pois o fato gerador das contribuições somente se verifica quando ocorre o exercício da opção de compra das ações pelo beneficiário e, no auto de infração em análise, não houve a comprovação de que no período ocorrera qualquer exercício da opção de compra das ações;
- Se não ocorrido o exercício da opção de compra de ações pelo beneficiário ou se não demonstrado pela autoridade fiscal a ocorrência de tal exercício, não se pode pretender alegar que o beneficiário tenha auferido algum ganho, não se configurando o fato gerador das contribuições;
- A autoridade fiscal poderia ter verificado através da análise das Demonstrações Financeiras auditadas da Companhia que são de público acesso e, inclusive, foram disponibilizadas;
- Também houve outra nulidade no lançamento referente às Stock Options, pois houve erro na apuração da base de cálculo das contribuições, visto que quando há sua descaracterização em salário indireto, a base de cálculo é feita pela diferença entre o preço de exercício da opção e o valor das ações no mercado no momento do exercício e, como visto anteriormente, a autoridade fiscal, sob a alegação de que não teria as informações necessárias para a apuração de tal base de cálculo, utilizou os valores contabilizados na conta contábil de n. 3201001050 no valor de R\$ 23.151.563,67 à rubrica de

gratificação a administradores pagos à título de Stock Options, sem qualquer fundamento legal;

- Como dito, o valor de R\$ 23.151.563,67 à rubrica de gratificação a administradores pagos à título de Stock Options, referem-se exclusivamente ao valor justo das outorgas de opções de compra de ações, em respeito e observância às regras contábeis do CPC 10;
- Adotou-se forma de arbitramento/aferição indireta não prevista em lei e injustificada, pois em nenhum momento houve descrédito à escrituração contábil da contribuinte;
- No mérito dos valores lançados à título de Stock Options, afirma que não houve a ocorrência de fato gerador, pois no período apurado não houve o exercício de qualquer das opções outorgadas pela Contribuinte aos seus empregados – as demonstrações financeiras do período comprovam que não ocorreu nenhum exercício do direito de opção de compra de ações e que nenhum dos planos aprovados previa o exercício de opção de compra de ações no ano-calendário 2011;
- Com relação à PLR, requer a análise dos argumentos trazidos na impugnação, visto que a DRJ não os julgou, apenas colacionou o descrito no relatório fiscal para justificar o lançamento;
- Ainda que os valores pagos tenham se dado em desconformidade com o Acordo Coletivo 2009/2010, deve ser, ao menos, afastado o lançamento das contribuições previdenciárias sobre a parte dos valores pagos que coincidem com os valores de PLR calculados pela autoridade fiscal, de modo a preservar a razoabilidade, conforme entendimento do CARF no Acórdão 2401003.544 da 1ª Turma, 4ª Câmara, 2ª Seção;
- Sobre o auxílio moradia, a negativa da DRJ se deu por entender que somente seria aplicável o §9º do art. 28 da Lei 8.212/92 quando a prestação do serviço ocorresse em lugares distantes de centros habitacionais, o que não encontra respaldo legal;
- A Contribuinte comprovou que os valores despendidos foram para custeio de habitação de funcionário, contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência que exija deslocamento e estada, que sempre ocorreu em caráter temporário, não sendo devida a incidência;
- Impossibilidade da exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

A PGFN foi intimada e não apresentou Contrarrazões.

Este é o relatório do processo.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Juliana Marteli Fais Feriato

Admissibilidade

Conforme constata das fls. 1036, a Contribuinte teve acesso e intimação da decisão em 03/12/2015, iniciando-se o prazo de 30 dias para apresentação do recurso voluntário. Tendo em vista que a Contribuinte apresentou recurso voluntário no dia 23/12/2015, constata-se a tempestividade do mesmo.

Inclusive, nas fls. 1110 há o reconhecimento da tempestividade do recurso no despacho de encaminhamento dos autos à este Conselho.

Diante da tempestividade e tendo preenchido os demais requisitos de admissibilidade, conheço do mesmo e passo a análise de seu mérito.

Mérito

Stock Option – Preliminar de nulidade do AI

No que consiste o tema da Stock Option, a Contribuinte requer a decretação da nulidade do Auto de Infração por duas razões: inoccorrência do fato gerador e erro na apuração da base de cálculo.

A DRJ entendeu que não há qualquer nulidade do Auto de Infração, visto que o mesmo não desrespeitou o art. 142 do CTN e muito menos os artigos 10, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/1972. Entretanto, a DRJ não aplicou tais artigos ao caso em tela, apenas denegou de modo geral o pedido.

Primeiramente, antes de adentrar à nulidade constatada, necessário pontuar que a DRJ entendeu que toda e qualquer Stock Option é salário indireto (remuneração) e imputa a incidência de Contribuição Previdenciária, o que vai de encontro com o entendimento formado por este Conselho.

Coloca-se em destaque o entendimento deste Conselho para então poder destacar a possível nulidade do Auto de Infração.

O presente caso trata da omissão de recolhimento de Contribuição Social Previdenciária incidente sobre o plano de Stock Options instituído pela Contribuinte em benefício aos seus empregados (todos do alto escalão), durante o período de apuração consistente de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Sobre Stock Options, observa sua definição na doutrina como sendo uma remuneração baseada em ações, ou seja, uma opção de compra de ações é oferecida a determinados empregados, com base em critérios estabelecidos previamente em um plano, que se encontra, atualmente, ainda sem legislação específica em nosso ordenamento jurídico.

Sua definição no dicionário jurídico em inglês determina ser Stock Options uma forma de compensação diferida que permite um empregado comprar ações das empresas a um preço fixo (como o preço prevalecente mercado no momento do contrato), a qualquer momento (como quando o preço de mercado tem aumentado) durante um determinado número de anos.¹ (Merriam Webster's Dictionary of Law: "a form of deferred compensation that allows a employee to buy corporate stock at a set price (as the prevailing Market price at the time of the contract) at any time (as when the Market price has risen) during a designated number of years")

Surgiu primeiramente nos Estados Unidos, local em que o regime das *Stock Options* permite que os empregados comprem ações da empresa em que trabalham em um determinado período e por preço ajustado previamente, tornando-se uma gratificação e incentivo ao funcionário que desempenha além do esperado para sua função.

Funciona-se da seguinte forma: o empregado tem desempenho acima do regularmente esperado, sendo-lhe vendido, em reconhecimento à este desempenho, uma opção de compra de ação, na qual estará descrito um prazo e o valor da ação. Trata-se de um valor mobiliário derivativo a outorgar da opção de compra, pois ele determina que o empregado, na data do prazo estabelecido, terá a opção de comprar ações da empresa em que trabalha, pelo valor previamente estabelecido na própria opção. Se o valor da ação ultrapassa o preço previamente estabelecido na opção, o beneficiário provavelmente comprará ações da empresa, podendo vender imediatamente, pois terá lucro.

Apenas para facilitar o entendimento do que seria Sotck Option, cita-se o exemplo: a Companhia B ofereceu ao empregado A, em dezembro de 2013, a opção de compra de suas ações, exigindo-lhe R\$1.000,00 pela opção de compra. Nesta opção de compra, estava estabelecido que em 15/06/2018 o empregado A poderia adquirir a ações da Companhia pelo valor de R\$15,00 cada ação, sendo que na data da emissão da opção de compra (dezembro de 2013) a ação da Companhia estava R\$18,50 cada.

No dia estabelecido, ou seja, em 15/06/2018, caso a ação da Companhia estiver sendo vendida no mercado de ações pelo preço de R\$25,80 cada, o empregado poderá adquirir ações da Companhia, que valem R\$25,80 cada pelo valor de R\$15,00. Diante deste cenário, o empregado terá duas alternativas: ficar com as ações adquiridas e se tornar acionista da empresa que trabalha, ou então, poderá revender de imediato a mais valia, lucrando R\$10,80 por ação.

Em contrapartida, caso no dia 15/06/2018 a ação da Companhia estiver sendo vendida pelo valor de R\$13,80 o empregado certamente não exercerá a opção de compra que exige o valor de R\$15,00 cada, pois pode adquirir livremente ações no mercado pelo valor de R\$13,80 cada. Desta forma, no caso de o empregado não exercer a opção de compra, perderá o valor de R\$1.000,00 investido para a aquisição da opção de compra em dezembro de 2013.

Portanto, são dois os momentos em que deve haver o risco ao empregado e que compõem as Stock Options: quando empresa empregadora outorga a opção de compra ao beneficiário empregado (1) e o momento em que este empregado opta em exercer a sua opção de compra (2).

No primeiro momento (1), a outorga da opção de compra de ação ao beneficiário empregado tem que ser onerosa, caso contrário não haverá riscos ao empregado,

¹ Tradução livre de Merriam Webster's Dictionary of Law: *a form of deferred compensation that allows a employee to buy corporate stock at a set price (as the prevailing Market price at the time of the contract) at any time (as when the Market price has risen) during a designated number of years.*

caracterizando a benesse como salário indireto e, conseqüentemente, incidente de contribuições previdenciárias.

Assim como no segundo momento (2), quando o beneficiário opta em exercer a sua opção de compra, ou seja, quando efetivamente se torna acionista da empresa empregadora, este ato também deverá ser oneroso.

Portanto, tanto a opção de compra de ação, assim como a própria ação emitida devem ser onerosas, por serem valores mobiliários, exteriorização da natureza mercantil das Stock Options, requisito necessário para a não ocorrência do desvirtuamento do instituo.

As opções de compra de ações possuem um prazo de validade e, não raro, também estão sujeitas a um período de carência. Seja dizer, contado da aquisição, pelo empregado, da opção de ações, deve transcorrer um período de carência, após o qual é conferido ao mesmo o direito de "exercer a opção", efetivamente realizando a compra das ações, no momento que lhe parecer mais favorável, sempre dentro do prazo de validade.

A concessão de Stock Option é a oferta de uma opção de compra futura de ação da empresa. Portanto, uma opção de compra de ação é um valor mobiliário derivativo. Apesar do valor da opção derivar do valor da ação, opção e ação são bens totalmente distintos, independentes um do outro, sendo negociados individualmente no mercado e cuja aquisição traz diferentes consequências ao seu titular.

Quem adquire uma ação de uma empresa torna-se acionista dela. Já com a opção de compra de ação, adquire-se o direito e não a obrigação de comprar uma ação por um preço preestabelecido (chamado de preço de exercício da opção), numa data ou a partir de uma data também preestabelecida (que se denomina data de exercício da opção ou vencimento da opção e é uma data futura).

Para a formação do plano de opções de ações, são definidas regras, procedimentos e critérios para que se produzam efeitos. Os planos são detalhados, na maioria das vezes, com informações acerca do tipo de ação a ser concedida, período de carência a ser respeitado, prazo de exercício da opção, dentre outros procedimentos a serem cumpridos para a execução do plano.

Portanto, a estrutura mínima dos planos de Stock Option deve conter: a) aprovação do plano pela assembleia-geral; b) outorga ou concessão do benefício aos empregados; c) cumprimento das condições; d) período de exercício da opção de compra; e) venda das ações. Destaca-se que a decisão em participar ou não do plano de opções de ações oferecido pela empresa é de cunho do empregado.

Mas quais seriam os objetivos da empregadora em possibilitar ao empregado a opção de compra de suas ações? São vários. Dentre eles, destacam-se:

1. Engajar o profissional no desenvolvimento e crescimento da empresa, de forma que a valorização da empresa e, conseqüentemente suas ações, traga benefícios não somente à empresa, mas também ao profissional participante do plano de ações → Cultura de Propriedade - *ownership* – “cuidando do que é seu”;

2. Fazer nascer nos empregados a possibilidade de se tornarem acionistas das empresas para as quais trabalham e ainda obter um rendimento financeiro, quando, e se, for verificada a valorização das ações de sua empregadora;

Assim sendo, observa que o instituto é um incentivo ao empregado, a lutar pelo melhor desenvolvimento econômico da empresa, o que, consequentemente, permite a melhora no valor de suas ações da Companhia, assim como é um benefício para a empresa, que terá empregados incentivados a aumentar seu valor no mercado de ações.

Uma empresa valorizada e produtiva no mercado permite a efetivação da função social da propriedade privada, ou seja, permite: a permanência ativa da Fonte Pagadora dos empregados, possibilita o aumento na oferta de vagas de emprego, por ter maior demanda de seus produtos e serviços; viabiliza o aumento no pagamento de impostos ao Estado; aumenta o consumo no mercado interno com os demais credores que se relaciona para fornecimento dos bens de produção da cadeia produtiva, e etc. Em outras palavras, a empresa ativa e valorizada viabiliza o desenvolvimento econômico do próprio Estado.

Portanto, valoro o instituto como sendo de grande valia à produção e ao desenvolvimento econômico do Estado brasileiro.

Dentro da legislação brasileira, encontra-se sua permissão legislativa na Lei das S/A (6.404/1976), que em seu Art. 168 determina:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária:

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembléia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

Entretanto, não há previsão do instituto em outra legislação. A falta de previsão normativa torna a remuneração baseada em ações uma figura atípica no nosso sistema jurídico: sem tratamento fiscal, previdenciário e trabalhista definido.

A grande discussão sobre as Stock Options diz respeito à sua natureza jurídica. Se salarial, incide contribuições previdenciárias; se mercantil, não há incidência de contribuições sociais previdenciárias, havendo impactos apenas no momento da venda para a Pessoa Física, no qual deverá pagar imposto pelo rendimento obtido.

Para a Autoridade Fiscal responsável por este caso, toda e qualquer Stock Option incidirá contribuição previdenciária, pois não há previsão no §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91 de que as Stock Options não integram salário-de-contribuição, tratando-se, sempre, de um tipo de remuneração, ou seja, de salário indireto, e, portanto, sujeita a incidência de contribuição previdenciária.

Entretanto, trata-se de interpretação extensiva por parte do FISCO, ação contrária ao próprio ordenamento jurídico que determina o princípio da legalidade à administração pública e a autoridade fiscal não pode alterar o conteúdo de institutos privados para tributar, nos termos do Art. 110 do CTN:

CTN Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito

privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Não pode ter interpretação extensiva de forma a penalizar o contribuinte, principalmente pela importância da empresa ativa no mercado em que atua, auxiliando no desenvolvimento econômico do próprio país.

Na Doutrina, verifica-se a prevalência do entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre as Stock Options, caso comprovada a natureza mercantil do instituto, pois são oportunidades de investimentos sujeitos aos riscos e volatilidade do mercado, inerentes às operações financeiras.

Nesse sentido, posicionam-se Amauri Mascaro do Nascimento² e Sérgio Pinto Martins³, justificando que a relação estabelecida no âmbito das Stock Option é uma relação mercantil ligada a uma operação financeira.

Por isso, entendemos que o ‘ganho’ eventualmente obtido pelo trabalhador com a venda de ações de sua empregadora não tem natureza salarial, pois é espécie de operação financeira no mercado de ações. Ademais, pago em razão do negócio, e não da prestação de serviço⁴

Elas (ações) não representam um complemento da remuneração, mas um meio de estimular o empregado a fazer coincidir seus interesses com o dos acionistas. Isto porque, se o valor das ações da empresa subir, ganharão revendê-la.⁵

Neste conselho, verificam-se as seguintes decisões sobre a matéria:

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL EMPREGADOS E
CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS PLANO DE OPÇÃO PARA
COMPRA DE AÇÕES STOCK OPTIONS NATUREZA
SALARIAL DESVIRTUAMENTO DA OPERAÇÃO MERCANTIL
CARACTERÍSTICAS DOS PLANOS AFASTAM O RISCO**

Em ocorrendo o desvirtuamento do stock options em sua concepção inicial, seja, pela adoção de política remuneratória na forma de outorga de ações, possibilidade de venda antecipada, estabelecimento do custo de R\$1,00, correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a intenção de afastar (ou minimizar) o risco atribuído ao próprio negócio, caracterizando uma forma indireta de remuneração.

Na maneira como executado, como a minimização do risco pelo baixo custo e possibilidade de venda, sem nem mesmo ter o direito a totalidade das ações, passa a outorga de ações a

² NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Salário, Conceito e Proteção, Ed. LTr, 2008, pág. 378/379

³ MARTINS, Sergio Pinto. Natureza do Stock Option no Direito do Trabalho. Suplemento OT – Legislação, Jurisprudência e Doutrina, ano XXIV, n.11, p.3, São Paulo: Thomson IOB, nov. 2005

⁴ BOMFIM, Vólia. Direito do Trabalho, 7ª edição, editora Método, p. 832.

⁵ BARROS, Alice Monteiro de. Curso de Direito do Trabalho, p. 783.

transparecer, que a verdadeira intenção era ter o trabalhador a opção de GANHAR COM A COMPRA DAS AÇÕES.

Não fosse essa a intenção da empresa, por qual motivo a recorrente teria estabelecido valores tão baixos. Correta a indicação de base de cálculo como o ganho real, (diferença entre o preço de exercício, previamente estipulado, e o preço de mercado no momento da compra de ações.), desde que constatado a natureza salarial da verba.

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

O fato gerador no caso de plano de stock options ocorre com o efetivo exercício do direito de adquirir ações, posto que, constatado o ganho do trabalhador, mesmo que não tenha havido a efetiva venda a terceiros. Para efeitos de aferir a natureza salarial do benefício, não há necessidade de que o trabalhador tenha recebido dinheiro, mas qualquer ganho auferido, mesmo na forma de utilidades, pode constituir remuneração e por consequência salário de contribuição para efeitos previdenciários.

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

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

CARF. Acórdão nº 2401003.891, Sessão de 11 de fevereiro de 2015.

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

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

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

Acórdão nº 2301-003.597, Sessão de 20 de junho de 2013.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS PLANO DE OPÇÃO PARA COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS NATUREZA SALARIAL DESVIRTUAMENTO DA OPERAÇÃO MERCANTIL CARACTERÍSTICAS DOS PLANOS AFASTAM O RISCO.

Em sua concepção original o stock option é mera expectativa de direito do trabalhador (seja empregado, autônomo ou administrador), consistindo em um regime de opção de compra de ações por preço prefixado, concedida pela empresa aos contribuintes individuais ou mesmo empregados, garantindo-lhe a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento (na medida que o sucesso da empresa implica, valorização das ações no mercado), não tendo inicialmente caráter salarial, sendo apenas um incentivo ao trabalhador após um período pré-determinado ao longo do curso do contrato de trabalho.

Em ocorrendo o desvirtuamento do stock options em sua concepção inicial, qual seja, mera operação mercantil, seja, pela concessão de empréstimos, possibilidade de venda antecipada, troca de planos, correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a intenção de afastar (ou minimizar) o risco atribuído ao próprio negócio, caracterizando uma forma indireta de remuneração.

Na maneira como executado, passa o negócio a transparecer, que a verdadeira intenção era ter o empregado a opção de GANHAR COM A COMPRA DAS AÇÕES; não fosse essa a intenção da empresa, por qual motivo a recorrente teria alterado os planos existentes em 2006 e 2007, permitido empréstimos cuja quitação dava-se pela venda de ações cujo totalidade do direito ainda não havia se integralizado ou recebimento de participação em lucros e resultados, em relação a contribuintes individuais.

Correto o procedimento fiscal que efetivou o lançamento do ganho real, (diferença entre o preço de exercício e o preço de mercado no momento da compra de ações.), considerando os vícios apontados pela autoridade fiscal.

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

Acredito que, no momento em que houve a outorga da opção de ações aos beneficiários ocorreu, sim, o fato gerador, mesmo que não tenha havido a efetiva venda, pois naquela oportunidade o mesmo integralizou a efetiva opção das ações sobre o preço de exercício, valor inferior naquela oportunidade ao preço de mercado, representando um ganho direto do trabalhador.

UTILIDADES FORNECIDAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CONSTITUEM SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O fato de o dispositivo legal previdenciário não ter detalhado expressamente o termo “utilidades”, como fazendo parte do salário de contribuição dos contribuintes individuais, não pode, por si só, ser o argumento para que as retribuições na forma de utilidades sejam afastadas como ganho indireto dessa categoria de trabalhadores. O texto legal não cria distinção entre as exclusões aplicáveis aos empregados e aos contribuintes individuais.

PLANOS ANTERIORES A 2004 AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO NO RELATÓRIO FISCAL DOS FUNDAMENTOS PARA DESCARACTERIZAÇÃO DOS PLANOS.

Partindo do pressuposto de que os planos de opções de compra de ações (Stock Options) possuem natureza mercantil. Cabe a autoridade fiscal o ônus de demonstrar e comprovar que houve desvirtuamento dos referidos planos, a ponto de que venham a ser desnaturados como decorrentes de uma operação mercantil e caracterizados como remuneração indireta. Não comungo do entendimento de que a ausência de demonstração do desvirtuamento dos planos de opções de compra de ações (Stock Options), trate-se de mero vício formal, posto que caso a fiscalização não demonstre o efetivo desvirtuamento há de ser mantida a natureza mercantil dos referidos planos, que não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, o que acarreta a improcedência do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 OMISSÃO EM GFIP PREVIDENCIÁRIO STOCK OPTIONS

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.: “informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e consequente concordância com os termos da autuação.

CARF. Acórdão nº 2401-003.044, Sessão de 18 de junho de 2013

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES - STOCK OPTIONS; A) RELATO DO PRESENTE CONTRATO; B) NATUREZA JURÍDICA DAS OPÇÕES DE COMPRA DAS AÇÕES; C) DEFINIÇÃO DE STOCK OPTIONS; D) DESCARACTERIZAÇÃO DO STOCK OPTIONS COMO REMUNERAÇÃO - NATUREZA MERAMENTE MERCANTIL; E) ANÁLISE DO CONTRATO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES; F) AUSÊNCIA DO ASPECTO TEMPORAL E MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Contrato de opção de compra de ações firmado com pessoa física que envolve o seu trabalho tem o caráter mercantil cível ou trabalhista, dependendo de suas características.

No caso em tela o contrato celebrado entre a Recorrente e o Beneficiário indicado, ficou comprovado que para exercer o direito de opção de compra de ações só pode ser exercido enquanto o Beneficiário mantiver vínculo empregatício, ou seja, uma condição sem a qual não (conditio sine qua non) existe o direito de compra de ações.

Contrato em que não há risco para a Recorrente na relação, ficando tão somente ao trabalhador que presta seu serviço em troca de um possível ganho de capital, o que fere a relação frontalmente, a medida que não há equidade nela.

No presente caso há traços marcantes da subordinação, dependência e controle, que determinam a relação de contrato de trabalho ao simples fato de a Recorrente estabelecer no contrato que a opção de compra somente poderá ser exercida pelo empregado/beneficiário enquanto este prestar serviços a ela e ou a Companhia.

CARF. Acórdão nº 2301-004.137, sessão de 10 de setembro de 2014.

STOCK OPTION PLANS. PLANO OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES SEM PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA DA EMPREGADORA. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Nos casos de opção de compra de ações das empregadoras pelos empregados ou diretores sem apoio financeiro daquelas, mediante preço representativo ao de mercado, não considera-se remuneração, nem fato gerador de contribuições previdenciárias, pois representam apenas um ato negocial da esfera civil/empresarial.

Acórdão nº 2803-03.815, Sessão de 5 de novembro de 2014.

Portanto, analisando as decisões recentes dos planos de Stock Options e sua incidência de contribuição previdenciária, observa que este Conselho entende pela natureza mercantil das *Stock Options*, e, desta forma, não incide Contribuição Previdenciária.

Entretanto, para que isso ocorra, necessário que a Contribuinte demonstre que no seu plano o funcionário paga pelas opções de compra de ações, que as ações tenham preço de acordo com o mercado, sendo este sujeito às variações de mercado, havendo o risco do investimento, que é inteiramente do funcionário.

Caso contrário, haverá desvirtuamento do instituto, considerando-o como salário indireto e incidência dos reflexos que, neste caso, contribuição social previdenciária.

Assim sendo, o plano de Stock Option deverá contemplar os seguintes requisitos para que seja entendido como pagamento de natureza mercantil e não incidir contribuição previdenciária:

1. a opção de compra da ação deve ter prazo de carência para a aquisição da opção (data em que o empregado poderá efetivar a compra da ação);
2. a opção de compra de ação deverá prever o valor prefixado a ser pago pela ação no prazo de carência;
3. a aquisição da opção de compra deve ser onerosa (empregado deve pagar para ter a opção de compra de alguma forma);
4. deve haver o risco do investimento (o empregado não pode somente ganhar, deverá ter o risco de perder com a compra da opção), ou seja, se no prazo da carência o valor da ação no mercado de valores estiver inferior ao preço pré-fixado, o empregado, provavelmente, não exercerá seu direito de opção de compra da ação, amargurando com o prejuízo do investimento na aquisição da opção de compra;
5. a aquisição da opção de compra não pode ser obrigatória (deve partir do empregado a decisão de adquirir ou não a opção de compra);
6. após a aquisição efetiva da ação, o proprietário da ação (empregado) pode disponibilizar sua ação da forma como pretender no mercado de valores;

Nota-se que há quatro momentos cruciais relacionados a Stock Options: outorga da Stock Options (disponibilização da opção de compra pela empresa), aquisição da Stock Options (empregado adquire a opção de compra), exercício da Stock Options (na data do exercício/carência, o empregado efetiva sua opção de compra e adquire as ações da empresa) e venda, livremente, da ação no mercado de valores.

Havendo desvirtuamento da natureza mercantil da Stock Option, entende-se como salário indireto e haverá incidência de contribuição previdenciária. Neste caso, o fato gerador para incidência da contribuição previdenciária se dá quando do efetivo exercício do direito de adquirir ações, posto que, constatado o ganho do trabalhador, mesmo que não tenha havido a efetiva venda a terceiros, conforme entendimento das Jurisprudências consolidadas deste Conselho, inseridas acima.

E é justamente neste aspecto que se encontra a nulidade do presente Auto de Infração.

Conforme mencionado, o fato gerador de contribuições previdenciárias em relação ao plano de Stock Options ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador (mesmo que na

condição de salário utilidade), **quando o mesmo exerce o direito de compra em relação as ações que lhe foram outorgadas.**

Desta forma, improcedente o lançamento quando parte a autoridade fiscal de uma premissa equivocada de que o fato gerador, no caso de Stock Options, seria a data da outorga da opção de compra, como ocorreu no lançamento do caso em tela.

A Autoridade Fiscal lançadora e a DRJ entenderam a ocorrência do fato gerador a data da outorga da opção de compra, pois se utilizaram da conta contábil de n. 3201001050 (R\$ 23.151.563,67 à rubrica de gratificação a administradores pagos à título de Stock Options) para lançar crédito tributário, assim como se valeram deste valor como base de cálculo para a incidência da Contribuição Previdenciária.

Este valor declarado pela Contribuinte conta contábil de n. 3201001050 (R\$ 23.151.563,67 à rubrica de gratificação a administradores pagos à título de Stock Options) diz respeito à opção de compra outorgada aos seus empregados durante o período apurado, mas não diz respeito ao exercício do direito de compra de ações.

Isto, pois esta conta contábil somente foi declarada pela Contribuinte desta forma em respeito ao pronunciamento 10 do CPC, que determina que a contabilização da outorga deve ocorrer durante o vesting period (período da carência, o tempo entre a data da outorga e a data do exercício), conforme itens 10, 11, 15 e 16:

10. Para transações com pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais, a entidade deve mensurar os produtos ou serviços recebidos, e o aumento correspondente no patrimônio líquido, de forma direta, pelo valor justo dos produtos ou serviços recebidos, a menos que o valor justo não possa ser estimado com confiabilidade. Se a entidade não consegue mensurar com confiabilidade o valor justo dos produtos e serviços recebidos, ela deve mensurar os seus respectivos valores justos, e o correspondente aumento no patrimônio líquido, de forma indireta, tomando como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados.

11. Para fins de aplicação do item 10 às transações com empregados e outros prestadores de serviços similares, a entidade deve mensurar o valor justo dos serviços recebidos tomando como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, uma vez que normalmente não é possível estimar com confiabilidade o valor justo dos serviços recebidos, conforme explicado no item 12. O valor justo desses instrumentos patrimoniais deve ser mensurado na data de outorga.

15. Se o direito aos instrumentos patrimoniais outorgados não for adquirido (do not vest) até que a contraparte complete um período de tempo específico de prestação de serviços, a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pela contraparte, em contrapartida aos instrumentos patrimoniais outorgados, serão recebidos no futuro, ao longo do período de aquisição de direito (vesting period). A entidade deve contabilizar os serviços prestados pela contraparte à medida que

são prestados, ao longo do período de aquisição de direito (vesting period), com o correspondente aumento do patrimônio líquido.

16. Para transações mensuradas com base no valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, a entidade deve mensurar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados na data da mensuração, baseando-se nos preços de mercado se disponíveis, levando em consideração os termos e condições sob os quais os instrumentos patrimoniais foram outorgados (sujeito às exigências dos itens 19 a 22).

Portanto, a conta contábil de n. 3201001050 (no valor de R\$ 23.151.563,67 à rubrica de gratificação a administradores pagos à título de Stock Options) declarado pela Contribuinte em cumprimento à determinação do pronunciamento 10 do CPC diz respeito às opções de compra de ação outorgados aos empregados da Contribuinte durante o período de apuração e em nada tem relação com o exercício da opção de compra (aquisição da compra efetivamente pelo empregado).

Desta forma, nota-se que a Autoridade Fiscal não verificou se houve qualquer exercício de compra de ação durante o período apurado.

Não há como atribuir ganho, se a autoridade fiscal não demonstrou o efetivo exercício do direito de ações (se houve de fato qualquer aquisição de ação pela Contribuinte), razão pela qual o lançamento é nulo.

A Autoridade Fiscal diz que se utilizou a declaração deste valor como fato gerador, visto que a Contribuinte, embora intimada, não apresentou os contratos de exercício de compra de ação, razão pela qual se **presume a ocorrência do fato gerador**.

Apesar de a DRJ mencionar sobre o poder da Autoridade Fiscal em realizar o lançamento por arbitramento, não há no Relatório Fiscal qualquer informação de que houve este tipo de lançamento nos autos em análise, o que é indevido.

Para a utilização da Aferição Indireta, constata a lei 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

*§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, **por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.***

Sobre sua utilização, este Conselho tem Jurisprudência consolidada no seguinte aspecto:

AFERIÇÃO INDIRETA PROCEDIDA PELO FISCO

Fiscalização está autorizada a utilizar-se de aferição indireta, pela Lei 8.212/91, se houver a existência comprovada de fraude e ou simulação. No presente caso, considerando os meios escusos realizados pelas Recorrentes, com fim de ludibriar o Fisco, tem-se que a medida imposta pela autoridade fiscal e pela decisão de piso encontram-se correta, não merecendo reforma, já que comprovada a fraude e a simulação. Acórdão nº 2301-003.769, Sessão de 15 de outubro de 2013.

No presente caso, não restou claro se houve ou não a utilização da Aferição Indireta.

Entretanto, poderia o Auditor Fiscal ter se utilizado da Aferição Indireta para o lançamento do tributo, sendo necessária a descrição precisa do fato e a disposição legal infringida, no caso, a disposição legal indicativa da Aferição Indireta, no intuito de estabelecer a quem incumbe o ônus da prova, sob pena de nulidade.

A legislação determina a necessária inserção do dispositivo legal infringido no auto de infração para que a Contribuinte tenha o real conhecimento do Auto lançado contra si e se houve a utilização da aferição indireta, justamente para saber se houve ou não a inversão do ônus. Desconhecer este fato enseja cerceamento de defesa.

Determinar a utilização ou não da aferição indireta no auto de infração é requisito indispensável de validade do mesmo, visto que propicia ao contribuinte sua ciência do ônus probante que lhe é imposto.

A indicação precisa da utilização ou não da aferição indireta determina a inversão do ônus probante, o que enseja à parte o pleno exercício de sua defesa, enquanto que sua incerteza causa, novamente, nulidade no lançamento, apenas no que consiste a Stock Option.

Ademais, como poderia a Contribuinte fazer prova negativa de fato que não ocorreu? E se durante o período apurado não houve qualquer exercício de compra de ação pelas opções previamente outorgadas aos seus empregados?

Não se pode exigir da Contribuinte a prova de que ninguém exerceu a compra da ação, pois não tem como se fazer a prova de algo que não ocorreu.

Por estas razões, voto por excluir do lançamento o crédito tributário lançado referente às Stock Options.

Mérito - Auxílio Moradia

A Contribuinte requer o cancelamento do lançamento incidente sobre os valores pagos à título de auxílio-moradia para os quais comprova, por meio de documentação hábil que tais valores se enquadram na exclusão do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, visto que

são valores pagos em decorrência da transferência de funcionários para trabalhar em local diverso do de sua residência em caráter habitual e efetivamente se destinou à habitação, não tendo natureza remuneratório, apenas indenizatória.

Juntou com a defesa documentos hábeis para a prove do alegado, tais como: contrato de aluguel, comprovantes de pagamento; condomínios e IPTU's.

A DRJ entendeu que o fornecimento de habitação (auxílio-moradia) ao empregado como mera liberalidade do empregador, em retribuição ao trabalho prestado, configura-se salário *in natura* e, portanto, incidente de contribuição previdenciária, sendo que a exclusão do inciso "m" do §9º diz respeito apenas aos casos em que o local onde o empregado irá trabalhar é distante de um centro urbano, justificando a concessão do benefício.

A Lei 8.212/1991 determina que:

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

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

Neste ponto entendo que a Autoridade Fiscal interpretou extensiva a seu favor este artigo, ação contrária ao próprio ordenamento jurídico que determina o princípio da legalidade à administração pública e a autoridade fiscal não pode alterar o conteúdo de institutos privados para tributar, nos termos do Art. 110 do CTN.

Há extensa comprovação de que o auxílio moradia fornecido pela Contribuinte se dava *in natura*, ou seja, através do pagamento de aluguel, IPTU e condomínio, sem ser habitual, pois tinha um prazo de validade (apenas por dois anos), razão pela qual entendo que os valores pagos foram indenizatórios e não de natureza salarial.

Trata-se, a Contribuinte, de uma Construtora, responsável por diversas obras em todo o território brasileiro, sendo que faz sentido o deslocamento de funcionários por dois anos para diversas localidades, para a execução de uma obra.

Não há neste Conselho qualquer Jurisprudência consolidada a respeito do tema, e, levando-se em consideração que os valores pagos à título de auxílio moradia se deu na forma *in natura* e não habitual, voto por considerar que os mesmos não incidem contribuição previdenciária, dando provimento parcial ao Recurso neste aspecto.

É parcial, visto que com relação ao pagamento, pela contribuinte, de financiamento de compra de apartamento de funcionário, houve a desvirtuamento do instituto auxílio moradia e, portanto, deve incidir Contribuição Previdenciária.

Trata-se de apenas um funcionário na folha de pagamento que a Contribuinte, ao invés de pagar o auxílio moradia através de alugueis/IPTU/condomínios, procedeu o pagamento de financiamento de compra de imóvel do funcionário.

Há o desvirtuamento, visto que restou descaracterizado o ânimo da mudança do funcionário à outra localidade, pois se estava comprando imóvel nesta nova localidade, é

porque provavelmente mudou sua residência em caráter permanente, perdendo o caráter habitual da norma isentiva.

Por estas razões, voto por dar parcial provimento ao pedido neste aspecto, no intuito de apenas incidir Contribuição Previdenciária ao auxílio moradia do funcionário, cujo pagamento se deu diante da quitação das parcelas de financiamento.

Participação nos Lucros e Resultados

A empresa foi autuada pelo não recolhimento de contribuições patronais incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de participação nos resultados da empresa, pois a fiscalização verificou que em alguns casos o cálculo do PLR não seguiu as regras e critérios estabelecidos no acordo coletivo, ou não foram efetuados conforme as avaliações apresentadas, descumprindo, assim, o estabelecido na Lei 10.101/00, nos termos do Relatório Fiscal.

A Contribuinte alega que, para os pagamentos realizados aos funcionários constantes da planilha, fls. 321/322 - Item 104, utilizou para o cálculo do PPR o salário base do mês de dezembro do período de vigência do plano, conforme consta da cláusula 1.8.4 do Acordo Coletivo 2009/2010, motivo pelo qual não concorda com o cálculo efetuado pela fiscalização, devendo o lançamento ser revisto nesse ponto, pois, por equívoco, segundo ela o fisco deve ter considerado o salário pago no mês de dezembro de 2010 a esses empregados e não o salário-base nessa competência.

E em relação a PLR paga integralmente para funcionários contratados durante o ano de 2010, ou em valor superior às notas de avaliação atribuídas, bem como o pagamento de PLR em valor inferior ao devido, também discorda dos cálculos e tributação efetuada pela fiscalização, os quais enumera individualmente as razões pela revisão do lançamento.

Sobre as irregularidades encontradas no plano e pontuadas pela Autoridade Fiscal, tem-se:

1. O salário base utilizado para o cálculo do PLR é diferente do valor que consta na folha de pagamento de 12/2010, fornecida pela empresa;
2. A empresa informou que foi feita uma revisão das metas individuais do beneficiário e foi pago um complemento no mês seguinte. Foram apresentadas duas avaliações relativa ao mesmo beneficiário, onde observa-se que na 2ª Avaliação constam valores muito divergentes da primeira. O target utilizado para o cálculo na primeira avaliação apresentada foi 14 e na segunda avaliação foi utilizado o target 15. Para o pagamento do PLR as metas devem ser definidas previamente, de modo que o trabalhador se esforce para atingi-la, melhorando o seu desempenho e da empresa. Neste caso verifica-se que houve um ajuste na avaliação final.

3. Nestes casos, a data de admissão é após a data limite estabelecida no acordo coletivo que é 30/09/2010. No caso de Cláudio Carvalho de Lima, verificou-se que este segurado foi admitido em 01/11/2010 e já recebeu PLR no mês de dezembro/2010. Portanto conclui-se que estes pagamentos não correspondem ao PLR e sim a uma gratificação que também foi paga no mês 03, 04, 08 e 10/2011.
4. O PLR calculado conforme as avaliações individuais e regionais diferem do valor pago.
5. Segundo o item 8.6, os trabalhadores admitidos durante o ano, recebem PLR proporcional. Nestes casos, embora admitidos durante o ano, foi pago o PLR integral.
6. Os índices utilizados para o cálculo são divergentes dos apresentados nas avaliações.
7. A empresa pagou PLR nos meses 04 e 05, mas segundo o acordo coletivo, os adiantamentos deveriam ser pagos no segundo semestre.

Tendo em vista que a Contribuinte, quando da apresentação de sua impugnação concordou parcialmente com o lançamento, com relação à PLR, sua aceitação restou sobre:

(a) a integralidade dos valores pagos, no ano-calendário de 2011, aos funcionários Cláudio Carvalho de Lima e Rogelio Niederauer Garcia; e

(b) parte dos valores pagos, no ano-calendário de 2011, aos funcionários relacionados na memória de cálculo anexa a esta impugnação (doc. 02, fls. 419), por entender que, nesses casos, somente o "excesso" pago em relação à PLR calculada de acordo com o acordo coletivo e as notas individuais e regionais atingidas, poderia ser descaracterizado como PLR para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Sobre o tema, verifica que tanto a Lei nº 8.212/1991, quanto a Lei nº 10.101/2000, possibilita o empregador de conceder participação de seus empregados no resultado da empresa, sem a incidência de encargos sociais e fiscais, desde que cumprisse requisitos e condições para que os pagamentos não se configurassem remuneração indireta.

Entre os requisitos, consta a vedação do 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, conforme §2º do art. 3º da lei 10.101/00, assim como, que o programas de metas, resultados e prazos, devem ser pactuados previamente, conforme inciso II, do §1º, do art. 2º do mesmo dispositivo legal:

Art. 2º A 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.

Art. 3º, § 2º: 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.

Sobre o tema, tem-se a seguinte Jurisprudência consolidada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros em desacordo com os requisitos legais. Acordos, com posterior pagamento, firmados após o período em que o incentivo à produtividade e a aferição deveriam ocorrer são na verdade prêmios pagos por liberalidade da empresa, pois estão em desacordo com as finalidades da Lei 10.101/2000. Acórdão nº 9202-01.246, Sessão de 7 de fevereiro de 2011.

Portanto, uma vez encontrado o desrespeito às condições impostas pelo Acordo Coletivo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR 2009-2010, entende-se que a ação da empresa contraria o disposto na lei nº 10.101/00 e, conseqüentemente, desvirtua o instituto da PLR paga pela Contribuinte.

Neste caso, o lançamento deve ser efetuado sobre os valores totais desses pagamentos e não apenas sobre os valores resultantes da diferença entre a PLR efetivamente paga pela empresa e a PLR devida (que respeita o Acordo Coletivo), apurada pela fiscalização, pois não há legislação que possibilite este pedido.

Apenas para facilitar o entendimento do que ocorre no presente caso, cita-se o exemplo: se o Acordo Coletivo determina que o empregado A terá direito a receber X durante o período, à título de PLR, caso atinja as metas previamente estabelecidos no plano, e a empresa contribuinte, constatando o cumprimento das metas, efetua o pagamento de 2X ao invés de X, houve o desvirtuamento da PLR, por ter pago PLR contrário ao estipulado no Acordo, ocorrendo, assim, o fato gerador, sendo o pagamento de qualquer valor entendido como remuneração, com incidência dos reflexos previdenciários, utilizando-se o valor efetivamente pago como base de cálculo do tributo.

Em suma, havendo o descumprimento do Acordo Coletivo, há o desvirtuamento da PLR (ocorrência do fato gerador) e, conseqüentemente, qualquer valor pago

à título desta rubrica, será entendido como remuneração, utilizado como base de cálculo para a incidência de contribuição previdenciária.

Por esta razão que até os valores de PLR pagos a menor pela Contribuinte aos seus empregados, ou seja, valor menor do que o permitido pelo Acordo, também são entendidos como incidentes de contribuição previdenciária, uma vez encontrado o erro na apuração e pagamento da PLR pela Contribuinte, descaracteriza-se o instituto, passando tais valores a integrar a base de cálculo das contribuições sociais lançadas.

Todos os 7 erros pontuados pela Autoridade Fiscal no lançamento, evidenciado a cada um dos empregados que o pagamento foi feito em desconformidade com o estipulado pelo Acordo Coletivo, identificam que nestes casos houve o desvirtuamento da PLR e, portanto, deve haver incidência de contribuição previdenciária.

Por esta razão, voto por negar provimento ao pedido da Contribuinte.

Contribuição a terceiros

Tendo em vista que permaneceu a exigência dos valores lançados à título de PLR, devida também a Contribuição à terceiros, apenas sobre esta verba lançada no AI DEBCAD n.º 51.051.996-2.

A exigência de contribuição à terceiros, incidente sobre os valores exonerados deverão ser retirados do débito lançado.

Juros sobre Multa de Ofício

Alega a Contribuinte que os juros de mora sobre a multa de ofício não seriam aplicáveis, por ausência de previsão legal.

É Súmula deste Conselho:

Súmula CARF n.º 108

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

Portanto, incidem juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício, razão pela qual indefiro o pedido.

Conclusão

Ante ao exposto voto por conhecer do recurso e dar parcial provimento, no sentido de:

1. Reconhecer a nulidade parcial do Auto de Infração, referente à Stock Option, exonerando o valor lançado sobre esta rubrica;
2. Julgar parcialmente procedente o lançamento referente ao Auxílio Moradia, por constatar que os valores foram pagos *in natura* e sem habitualidade; salvo o empregado que houve pagamento do financiamento.

3. Julgar procedente o lançamento referente à PLR;

É como voto.

(assinado digitalmente)

Juliana Marteli Fais Feriato - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro João Maurício Vital, Redator Designado.

Dirirjo da conselheira relatora quanto ao tratamento a ser dado ao auxílio-moradia.

Ocorre que a alínea *m* do § 9º da Lei 8.212, de 1991,⁶ exclui do salário de contribuição os valores de habitação fornecidos pelo empregador ao empregado que trabalha longe de sua residência. Entende-se por residência o local onde a pessoa habitualmente é encontrada. O domicílio é, segundo o art. 70 do Código Civil Brasileiro, o lugar onde a pessoa estabelece a sua residência com ânimo definitivo. A residência é, pois, um dos elementos do domicílio. É como a doutrina assevera:

O conceito de domicílio civil se compõe, pois, de dois elementos:

o objetivo, que é a residência, mero estado de fato material; e o subjetivo, de caráter psicológico, consistente no ânimo definitivo, na intenção de aí fixarse de modo permanente. A conjunção desses dois elementos forma o domicílio civil.

A residência é, portanto, apenas um elemento componente do conceito de domicílio, que é mais amplo e com ela não se confunde.

(GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume 1: parte geral. 10ª edição São Paulo: Saraiva, 2012.)

Como já decidido unanimemente por esta turma (Acórdão nº 2301-005.197), a alteração do domicílio do empregado transferido, por força do disposto no art. 469 da CLT⁷, corresponde também à alteração da residência para o novo local de trabalho. Neste aspecto, é indiferente o fato de a empresa destinar o pagamento da vantagem apenas a quem permanecer

⁶ Art. 28 (...)

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

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

⁷ Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio .

na nova localidade por até dois anos. Portanto, não se trata de habitação fornecida para empregado em razão de ele trabalhar distante de onde mora, mas de mudança da residência para próximo do novo local de trabalho, em razão da transferência do trabalhador, motivo pelo qual não se aplica a alínea *m* do § 9º do art. 28 da Lei 8.212, de 1991.

Aliás, é o que se observa no documento disciplinador da verba (e-fls. 879 a 883) juntado pela recorrente, onde está claro o seu objetivo:

Estabelecer critérios e procedimentos uniformes para a transferência de colaboradores entre Unidades cuja distância entre o domicílio atual e o da nova localização seja superior a 100 quilômetros, hipótese em que se torna conveniente a mudança de residência. A recorrente admite que o auxílio era devido como parte de uma política de transferência de empregados. (Sem grifos no original.)

Ou seja, não restam dúvidas de que o auxílio-moradia era pago a quem tivesse alterado o seu domicílio por meio da mudança de residência, excluindo-se, assim, a norma isentiva prevista na alínea *m* do § 9º da Lei 8.212, de 1991.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital