



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.726453/2014-54
Recurso Embargos
Acórdão nº 2301-009.629 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2021
Embargante EDEMIR PINTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2010, 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constatada omissão no julgado, cabem embargos de declaração para prolação de nova decisão para sanear o vício. Somente ocorre a omissão se a matéria não estiver preclusa e o colegiado dela tenha conhecido antes do julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos. O Conselheiro Tiago Duca Amoni substituiu o conselheiro Wesley Rocha em razão de sua suspeição.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Tiago Duca Amoni, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório do acórdão embargado:

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o auto de infração de fl.14/54, em 24/10/2014, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos exercícios 2010 e 2011, anos-calendário 2009 e 2010, no qual se exige imposto sujeito à multa de ofício, no valor de R\$ 7.882.305,32, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 16.685.215,52 (demonstrativo à fl.14).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fl.22/51, a ação fiscal foi realizada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.04.00-2014-00288-5, e teve início em 28/04/2014, quando o contribuinte tomou ciência (fl.04) do Termo de Início do Procedimento Fiscal de fl.02/03.

O procedimento fiscal ficou restrito à análise do exercício de opções de compra de ações da BM&F BOVESPA S.A., CNPJ 09.346.601/0001-25, sucessora de BOLSA DE MERCADORIAS & FUTUROS BM&F S.A., CNPJ 08.936.812/0001-55, nos anos-calendário de 2009 e 2010.

O lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, de R\$ 12.310.618,32, no ano-calendário 2009; e de R\$ 16.352.310,12, no ano-calendário 2010. Cientificado do lançamento na data de 22/10/2014 (fl.58), o fiscalizado impugnou a exigência em 25/11/2014, por intermédio do instrumento de fl.70/127, apresentada por procuradoras regularmente constituídas, com poderes específicos de representar o interessado no presente processo administrativo fiscal (procuração às fls.134/135). A defesa se baseou em razões de fato e de direito que foram assim sumariadas na peça de impugnação:

a) o auto de infração é nulo, pois a fiscalização incorreu em diversas incongruências e equívocos na constituição de suas premissas e fundamentações, confundindo-se na diferenciação das opções das ações subjacentes e pautando-se a autuação em argumentos contraditórios/equivocados, o que enseja a nulidade do lançamento tributário por conta do vício de motivação;

b) a fiscalização mencionou que as opções de compra de ações outorgadas ao impugnante e o exercício da opção teriam natureza de salário ou remuneração-utilidade; no entanto, demonstrou-se ao longo da presente impugnação o desenquadramento dos planos de stock option do conceito de remuneração, em razão das disposições legislativas acerca do conceito, do entendimento firmado pela jurisprudência trabalhista e pela doutrina, bem como da inexistência dos princípios de contraprestatividade, habitualidade, irredutibilidade, irrenunciabilidade, entre outros;

c) incoerentemente, a autuação lavrada para cobrança das contribuições previdenciárias contra a pessoa jurídica (BM&F BOVESPA) elegeu valor diverso a título de remuneração supostamente paga pela empresa ao impugnante, para o mesmo período, o que não pode ser admitido; a base da remuneração deve ser, necessariamente, representada por um único valor para aquele que a paga (pessoa jurídica) e para aquele que a recebe (trabalhador);

d) comparando-se as duas autuações lavradas contra a pessoa jurídica (BM&F BOVESPA) e a presente autuação lavrada contra o impugnante, verifica-se que foram eleitos diferentes fatos geradores e bases de cálculo para se determinar o montante da remuneração, ao arrepio dos princípios da segurança jurídica, proteção à confiança e moralidade, que devem lastrear os atos praticados pela administração pública;

e) na lavratura da presente autuação, a fiscalização não se atentou à observância das peculiaridades legais específicas aplicáveis à tributação das pessoas físicas, voltando os fundamentos basilares da autuação para a perspectiva da pessoa jurídica; foram exploradas, de forma impertinente, as disposições do CPC 10 e da Lei nº 6.404, de 1976, e, por outro lado, olvidou-se de tratar da necessidade de percepção dos rendimentos e da sujeição ao regime de caixa pela pessoa física;

f) a fiscalização não poderia ter desconsiderado os Planos de Stock Option em comento, sendo que o artigo 116, § único, do CTN, carece de regulamentação; no entanto, ainda que se admitisse tal procedimento, o correto seria a fiscalização ter desconsiderado os Instrumentos Particulares de Outorga de Opção de Compra de Ações, sendo que estes é que criam o vínculo entre as partes;

g) a sistemática de apuração dos ganhos líquidos no mercado de opções regulamentada pela IN nº 1.022, de 2010, revela que a legislação jamais define momento diferente daquele em que os ativos são efetivamente alienados para a geração dos efeitos tributários; o fato gerador ocorre somente no momento e em decorrência da venda das ações adquiridas a partir das opções de compra de ações;

h) a fiscalização se aproveitou da legislação específica referente à tributação dos ganhos líquidos na alienação de bens e direitos nas operações de mercado para determinar a base de cálculo no presente caso (correspondente à diferença entre o valor de mercado da ação o preço de exercício), como se houvesse sido praticada pelo impugnante uma ficta operação de alienação quando do exercício das opções, o que não pode ser admitido;

i) a outorga de opções de compra de ações para o impugnante atendeu a todas as características essenciais de um contrato mercantil, destinado à formalização de uma modalidade de investimento pelo impugnante, visto que dotado de onerosidade, voluntariedade e risco;

j) a tributação da forma como foi proposta pela fiscalização (no momento do exercício das opções) fere o conceito de renda e o regime de caixa norteador do IRPF, pois no exercício há apenas e tão somente o desembolso por parte do impugnante, inexistindo qualquer tipo de fluxo financeiro por parte da companhia; o fato gerador do IRPF é auferir renda e não pagar a outro para adquirir alguma coisa;

k) pelo procedimento de apuração da base de cálculo adotado pela fiscalização, é patente a incompatibilidade do fato tido como tributável no descritivo desenvolvido no TVF em relação à base de cálculo efetivamente adotada, sendo que esta última não reflete a quantificação de uma opção outorgada e sim de uma ação negociada no mercado, em contraposição àquilo que, teoricamente, foi pretendido pela Sra. Auditora Fiscal;

l) a base de cálculo eleita é imprópria, não sendo possível mensurar um valor para a incidência do IRPF, pois: (i) antes do vesting, o que há é uma mera expectativa de direito que pode ser tanto materializado, como frustrado, retirando-se sequer a possibilidade de apreciação econômica da opção outorgada; (ii) eventual ganho a ser experimentado pelo impugnante em razão das opções de compra de ações pode ser auferido apenas na hipótese de eventual alienação posterior do ativo (a ação) por valor superior ao preço de exercício da opção, mas nunca antes da alienação; (iii) foi utilizada uma base de cálculo ficta, que não reflete o real valor dos supostos rendimentos que a fiscalização pretende imputar ao impugnante; (iv) a base de cálculo não é capaz de mensurar o valor das opções de compra de ações, sendo que é pautada exclusivamente no valor de mercado das ações (ativos diversos); (v) a base de cálculo não guarda qualquer relação com o fato imponible que se pretende tributar (outorga das opções);

m) diante da constatação de tantos equívocos no trabalho fiscal, em especial aqueles que afetam o fato gerador e a base de cálculo do IRPF sobre o qual se pretende exigir o tributo em questão, resta evidenciada a ausência de liquidez e certeza da autuação ora combatida;

n) ainda que se entenda pela manutenção da autuação em análise, o que se alega para argumentar, é certo que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal;

o) ad argumentandum, caso esta C. turma julgadora mantenha a autuação em apreço, requer o impugnante sejam deduzidos do crédito tributário consignado nos presentes autos os valores pagos a título de Imposto de Renda a maior no momento da apuração dos ganhos líquidos na venda das ações, em razão da adoção do custo de R\$ 1,00 em vez do valor de R\$ 11,92 (item 96, do TVF).

Ao final, com base nas razões apresentadas, a defesa requereu fosse dado provimento à impugnação, a fim de ser cancelado integralmente o auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

O Acórdão n. 16-72.350 da DRJ (fls. 262 a ss) julgou a impugnação improcedente, recebendo a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2010, 2011 PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES
(STOCK OPTIONS). FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.*

O fato gerador do imposto sobre a renda, ressalvadas as exceções legalmente expressas, ocorre automática e instantaneamente no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, nele não interferindo qualquer atividade posterior do sujeito passivo ou ativo. O valor relativo à outorga de Plano de Opção de Compra de Ações (stock options) a beneficiários eleitos pela empresa integra os rendimentos dos mesmos, eis que ofertado em função do contrato de trabalho em retribuição aos serviços prestados nas condições estipuladas pelo empregador. As stock options configuram contrato suspensivo, na forma do art. 125 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), ocorrendo o acréscimo patrimonial relativo à outorga das opções de compra de ações no momento em que, findo o prazo de carência, o beneficiário exerce o direito à opção, adquirindo as ações pelo preço de exercício pré-estabelecido, inferior ao de mercado.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a abranger toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Irresignado com a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário reiterando as alegações em impugnação.

O recurso foi julgado e, nos termos do Acórdão nº 2301-005.752, de 08/11/2018, sobreveio a seguinte decisão:

Acordam os membros do colegiado, os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e, (b) no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que seja abatido, da base de cálculo do lançamento, os valores pagos a maior a título de IRPF sobre ganho de capital; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator) e Wesley Rocha, que davam total provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

O recorrente apresentou embargos declaratórios em que alegou:

- a) nulidade decorrente de decisão extra petita, possibilidade de tributação de proventos, matéria estranha aos autos; subsidiariamente ofensa ao Art. 146 do CTN por adoção de critério jurídico novo;
- b) omissões quanto as (i) preliminares de nulidade do lançamento, (ii) aplicabilidade do artigo 24 da LINDB e (iii) nulidades da decisão da DRJ,

tratadas nos tópicos II.2, II.4 e II.9 do Recurso Voluntário e na petição de fls. 429/434;

- c) omissões sobre os argumentos de mérito tratados nos tópicos II.1, II.5, II.6, II.7, II.8, II.10 e II.11 do Recurso Voluntário; e
- d) contradição quanto à concomitância da qualificação das *stock options* como renda e proventos, exposta no item III.2.

Os embargos foram parcialmente acolhidos pela autoridade competente nos seguintes termos:

Diante do exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO PARCIALMENTE**, os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, **APENAS** no que tange ao item "**b**", somente, quanto à omissão sobre a "**(ii) aplicabilidade do artigo 24 da LINDB**".

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O embargante alegou que o Acórdão nº 2301-005.752, de 08/11/2018, foi omissor ao deixar de apreciar petição intercorrente (e-fls. 429 a 434) que pugnou pela aplicação do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lindb). A autoridade competente acolheu os embargos nos seguintes termos

Por fim, às **fls. 429/434** dos autos, o Embargante peticionou noticiando fato novo, não existente quando apresentado o Recurso Voluntário, requerendo a **aplicação do artigo 24 da LINDB ao presente caso**. Este ponto também restou omissor no acórdão embargado.

O recorrente, em decorrência de fato superveniente à apresentação do recurso, que foi a edição da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, que alterou o art. 24 da Lindb, apresentou petição intercorrente para que fosse aplicada a nova disposição legal.

De fato, como bem apontado no despacho de acolhimento dos embargos, o relator original do Acórdão nº 2301-005.752, de 08/11/2018, nada tratou acerca da petição intercorrente aposta pelo contribuinte (e-fls. 429 a 434).

Porém, não enxergo a omissão apontada no despacho de admissibilidade. Eis que a petição foi apresentada no dia 07/11/2018 (e-fl. 429), em meio físico, na Central de Atendimento ao Público do Carf. Porém, a reunião do colegiado, que transcorreu no período de 06/11/2018 a 08/11/2018, já havia se iniciado e, obviamente, o voto do conselheiro relator já estava pronto e disponível aos demais conselheiros, como determina o Ricarf. O documento só foi autuado no processo no dia 08/11/2018, às 14:46:29 (e-fl. 428), quando o acórdão já havia sido proferido, pois o julgamento foi realizado na manhã do dia 08/11/2018. Portanto, no

momento do julgamento, não havia nenhuma possibilidade de o colegiado haver tomado conhecimento da petição intercorrente.

Além disso, consta da ata da sessão que, por ocasião do julgamento, houve a sustentação oral da patrona do recorrente, que poderia ter suscitado a questão da tribuna e, inclusive, ter solicitado que sobre ela o colegiado se pronunciasse, com o adequado registro na ata da sessão, mas nada consta registrado a esse teor.

A omissão somente ocorre se a matéria não estiver preclusa, o que é o caso, e o colegiado dela tenha tomado conhecimento antes do julgamento, o que não é o caso.

Por fim, o fato superveniente, que foi a alteração legislativa, ocorreu em 25/04/2018 e a insurgência do recorrente se deu em 07/11/2018; ou seja, houve tempo suficiente para que a petição aditiva ao recurso voluntário fosse apresentada antes do julgamento.

Conclusão

Voto por rejeitar os embargos.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital