



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.728506/2019-91
ACÓRDÃO	2102-003.484 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEONARDO DIVINO COSTA GUERREIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2016, 2017

CONCOMITÂNCIA JUDICIAL. RENÚNCIA TÁCITA.

Enunciado Súmula CARF Nº1.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. TROCA DE MODELO. IMPOSSIBILIDADE.

Enunciado Súmula CARF nº 86.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Henrique Perlatto Moura (substituto[a] integral), Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 103-009.344 – 6ª TURMA/DRJ03 de 14 de setembro de 2022 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

Relatório Fiscal (fls 1108/1188)

Em procedimento fiscal finalizado em 03/06/2019, referente aos anos de 2014 a 2017, foi identificado tratamento tributário indevido dado aos ganhos obtidos pelo contribuinte com a venda de ações adquiridas por meio de um plano de opção de compra de ações ("stock options") oferecido pela empresa Qualicorp, onde o RECORRENTE era diretor.

Para melhor compreensão dos fatos, passa-se uma descrição cronológica destes:

2008: O RECORRENTE inicia seu vínculo empregatício com empresas do grupo Qualicorp.

2013: A empresa Qualicorp celebra um contrato de opção de compra de ações com o RECORRENTE.

2014 a 2017: As opções de compra de ações são exercidas e, em seguida, as ações são adquiridas.

2014 a 2018: O RECORRENTE declara os ganhos obtidos com a venda das ações como "ganhos de renda variável", tributando-os à alíquota de 15%.

2017: A Receita Federal autua a Qualicorp por não classificar os ganhos com "stock options" como rendimentos do trabalho. O RECORRENTE impetra mandado de segurança buscando o reconhecimento dos rendimentos como ganho de capital.

2018: A Justiça Federal denega a segurança, considerando que o exercício das opções tem caráter remuneratório e não mercantil.

2018: A Receita Federal inicia o procedimento fiscal em questão.

2019: A fiscalização é concluída com a lavratura do auto de infração, ora contestado.

A fiscalização fundamentou sua autuação em diversos dispositivos legais, incluindo o Código Tributário Nacional (CTN), o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), a Lei das Sociedades por Ações e outras leis e instruções normativas. O principal argumento é que os ganhos obtidos com o exercício das "stock options" devem ser classificados como rendimentos do trabalho, sujeitos à tabela progressiva do imposto de renda, e não como ganhos de capital, tributados a uma alíquota fixa de 15%.

Destacou-se a natureza remuneratória das "stock options" concedidas a empregados e diretores, citando jurisprudência, decisões do CARF e pronunciamentos da CVM que corroboraram essa interpretação.

Desta feita a fiscalização concluiu que o RECORRENTE omitiu rendimentos do trabalho nos anos de 2014, 2016 e 2017, totalizando R\$ 25.544.600,00. Com base nisso, foi

lançado um crédito tributário no valor de R\$ 13.463.508,91, referente ao imposto de renda devido, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados pela SELIC.

Impugnação (fls 1198/1270)

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 02/07/2019, na qual em síntese alega:

Preliminar de Vícios no Lançamento:

Impropriedade da Base de Cálculo: A defesa argumenta que a Receita Federal errou ao considerar a diferença entre o valor de mercado e o preço de exercício das ações como rendimento tributável, uma vez que esse valor é definido pelo mercado e não pela empresa.

Erro na Apuração do Crédito Tributário: O contribuinte alega que a Receita Federal não compensou o Imposto de Renda já recolhido sobre os ganhos de capital na venda das ações, resultando em uma cobrança em duplicidade.

Necessidade de Recomposição do Ajuste Anual: A defesa sustenta que, ao considerar os ganhos com as stock options como rendimento do trabalho, a Receita deveria ter recomposto o ajuste anual do contribuinte para refletir o novo imposto devido e permitir a dedução de despesas como aportes em previdência privada.

Inconsistências na Caracterização da "Vantagem Financeira": A defesa aponta que a Receita Federal incorre em *bis in idem* ao tributar o mesmo acréscimo patrimonial tanto no momento do exercício das opções quanto na venda das ações, e que a classificação como rendimento do trabalho contraria a legislação sobre ganhos de capital.

Erro na Eleição do Fato Gerador: O contribuinte argumenta que a Receita errou ao considerar a data da aprovação do exercício das opções como fato gerador, ignorando o fato de que o exercício é um ato complexo que se completa com a transferência das ações, e que o ganho de capital só se realiza na venda das ações.

Não Aplicação do Artigo 24 da LINDB: A defesa alega que o contribuinte agiu de acordo com a jurisprudência vigente à época e que a Receita Federal não poderia aplicar retroativamente uma nova interpretação da lei.

Mérito:

Características do Plano de Opção de Compra de Ações: A defesa destaca que o plano possui características de um contrato mercantil, envolvendo voluntariedade, onerosidade e risco, e que seu objetivo é permitir que os funcionários se beneficiem do crescimento da empresa, e não remunerá-los pelo trabalho.

Presença dos Elementos do Contrato Mercantil: A defesa argumenta que o plano em questão apresenta os elementos essenciais de um contrato mercantil, como voluntariedade (o titular decide se adere ao plano e exerce as opções), onerosidade (o titular paga para adquirir as ações) e risco (o valor das ações pode oscilar no mercado).

Preço de Exercício Abaixo do Valor de Mercado: A defesa contesta o argumento da Receita de que o preço de exercício inferior ao valor de mercado das ações indica natureza remuneratória, afirmando que essa é uma característica inerente às stock options e que o ganho só se realiza na venda das ações.

Observância do Princípio da Actio Nata: A defesa argumenta que o prazo prescricional para o pedido de restituição dos valores pagos a maior, caso seja mantida a autuação e decidido pela impossibilidade de compensação, só deve começar a contar a partir do trânsito em julgado da decisão administrativa, momento em que o contribuinte terá certeza do valor a ser restituído.

A impugnante conclui que a autuação é improcedente, pois os ganhos obtidos devem ser classificados como ganhos de capital, tributados a 15%, e não como rendimentos do trabalho sujeitos à tabela progressiva do Imposto de Renda, e solicita o cancelamento integral do auto de infração, com base nos vícios apontados e na natureza mercantil do plano de opção de compra de ações.

Subsidiariamente, caso a autuação seja mantida, a defesa requer:

O reconhecimento da possibilidade de compensação dos valores pagos a maior com o crédito tributário objeto do processo.

O direito à restituição dos valores pagos a maior, a partir do trânsito em julgado da decisão administrativa.

Acórdão 1ª Instância (fls.1509/1539)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2016 e 2017

CONCOMITÂNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PRIMAZIA DA DECISÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS E A IMPUGNAÇÃO/RECURSO INTERPOSTO.

No Brasil, vigora o princípio da inafastabilidade da apreciação e vige o princípio constitucional da unidade de jurisdição (Constituição Federal, art. 5º, XXXV). Assim, apenas as decisões do Poder Judiciário têm caráter de definitividade. A propositura de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas e desistência de eventual impugnação ou recurso interposto.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. TROCA DE MODELO.

Depois do prazo para a entrega, é vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física com o objetivo de alterar a forma de tributação (Súmula CARF nº 86).

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário (fls.1552/1632)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 08/11/2022 com as mesmas alegações e fundamentos já apresentados na peça impugnatória, entretanto acrescentou o inconformismo quanto ao fato da Turma Julgadora ter considerado que a matéria já havia sido submetida ao Poder Judiciário, desconsiderando argumentos que não foram analisados na ação judicial.

A sustentar o seu inconformismo quanto a não apreciação das demais matérias, segue trechos do RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 1555 e ss);

II.1.1 – Da Inexistência de Concomitância e Renúncia à Esfera Administrativa e, consequentemente, da Falta de Fundamentação do Acórdão Recorrido – Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa do Recorrente

8. Inicialmente, deve ser afastado o entendimento reducionista da Turma Julgadora no sentido de que “no caso, há ação judicial concomitante na qual foi tratada matéria aqui também abordada” (fl. 17 do acórdão recorrido), uma vez que essa compreensão não contempla a totalidade dos argumentos trazidos pela Impugnação apresentada.

9. De fato, o acórdão ora recorrido considerou que o Recorrente pretendeu discutir, em sede administrativa, matéria já submetida à apreciação do Poder Judiciário por meio do Mandado de Segurança nº 5012609-45.2017.4.03.6100 – com exceção do tópico II.2 da peça Impugnatória, que foi o único apreciado pela Turma Julgadora. Diante disso, concluiu pela suposta renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa.(..)

10. Entretanto, tal entendimento não deve prevalecer, pois a Autoridade Julgadora não pode se esquivar da análise de matérias abordadas na Impugnação, apresentadas nesses autos, que não integram o objeto do processo judicial.

11. Com efeito, conforme já antecipado na Impugnação, o Mandado de Segurança nº 5012609-45.2017.4.03.6100 foi impetrado pelo Recorrente, por meio do qual se buscava a segurança de não ser exigido o IRPF sobre os supostos rendimentos do trabalho em razão dos “ganhos” experimentados quando do exercício das opções de compra de ações, em 2013, 2014 e 2016, oriundos do Contrato de Compra de Ações firmado junto à Qualicorp em 30/08/2010, bem como em relação a contratos futuros.

12. Por outro lado, de acordo com o descrito na Impugnação nos **tópicos II.7 (“Vícios do Lançamento: Não Aplicação do Artigo 24 da Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – “LINDB”))”, II.2 (“Vícios do Lançamento – Erro na Apuração do Crédito Tributário: Ausência de Compensação do Crédito Tributário Recolhido”) e III.6 (“Ad Argumentandum – Da Observância do Princípio da Actio Nata para o Prazo Prescricional do Pedido de Restituição”)**, o Recorrente **aborda matérias que claramente não constituem o objeto do processo judicial supramencionado**, como se verá mais detalhadamente a seguir, não havendo, portanto, sequer a possibilidade de se falar em concomitância.

13. Outrossim, não se pode deixar de observar que a discussão travada na ação mandamental trata, exclusivamente, do direito “em tese”, enquanto que o presente lançamento representa situação concreta, com particularidades não abordadas no Judiciário.

14. Neste passo, **há de se concluir que o acórdão ora recorrido possui flagrante vício que implica em sua nulidade**, haja vista o patente e irremediável erro da decisão que deixou de se pronunciar acerca do mérito da presente autuação por equivocadamente considerar a existência de concomitância com o tema abordado na ação judicial, em clara violação aos preceitos fundamentais que devem pautar a atuação da Autoridade Julgadora, tais como os princípios da legalidade e ampla defesa, bem como o direito de petição.

15. Sobre o assunto, vale a pena conferir os ensinamentos de Antônio da Silva Cabral³, para quem:

Há um predicado de fundamental importância: a decisão deve ser completa. Isto significa que o julgador deve abordar todos os pontos da questão.

16. Dessa forma, constata-se que o acórdão recorrido é nulo, em virtude de não ter enfrentado as diversas razões de defesa aduzidas pelo Recorrente em sua Impugnação.

17. Com efeito, o artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece os requisitos que a decisão de primeira instância deve conter, *verbis*:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo Recorrente contra todas as exigências. (g.n.)

18. Verifica-se, deste modo, que a legislação regente é clara em estabelecer que a decisão emanada pela DRJ deve conter expressamente todas as razões de defesa suscitadas pelo Recorrente. Trata-se, portanto, de um requisito indispensável à garantia à ampla defesa, contraditório, duplo grau de jurisdição e ao devido processo legal.

19. Na mesma linha, o § 1º do artigo 489 da Lei nº 13.105/20154 (“Código de Processo Civil” ou “CPC”), cuja aplicação ao processo administrativo se dá de forma supletiva e subsidiária, conforme artigo 15 daquele mesmo diploma, a Autoridade Julgadora deve se pronunciar sobre todos os argumentos suscitados no processo “capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”(..)

20. Assim, incontestável que, ao adotar tal conduta, a Turma Julgadora acabou por incorrer em inequívoco vício que tornou nulo o seu acórdão, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/19726, uma vez que, ao não fundamentar/motivar a decisão, desprezou os argumentos desenvolvidos na peça impugnatória do Recorrente e, portanto, preteriu seu direito de defesa(..)

26. Notem, Senhores Conselheiros, que a inconformidade do Recorrente neste ponto não é com o fato de que a Turma Julgadora não concordou com as razões trazidas na sua peça impugnatória, mas sim porque ela simplesmente deixou de enfrentá-las.

27. Diante desse cenário, conforme será evidenciado a seguir, a decisão ora recorrida não poderá prevalecer, sendo necessário que este E. CARF: (i) decrete a nulidade da decisão proferida pela Turma Julgadora, nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972; e (ii) determine que a Turma Julgadora aprecie esses tópicos, que nem sequer foram mencionados no voto exarado pela Colenda Turma Julgadora, pois tratam de matérias diferenciadas e não analisadas pelo Poder Judiciário.

Finaliza, com os mesmos pedidos já formulados na impugnação.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro, José Márcio Bittes – Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE alega nulidade do Acórdão, por este não ter apreciado todas as teses defensivas ao considerar, de forma indevida, que estas já haviam sido apreciadas pelo Poder Judiciário, o que é contestado no presente RECURSO.

Para deslinde desta questão, faz-se necessário transcrever excerto do voto recorrido (fls. 1525/1536):

O Contribuinte impetrou Mandado de Segurança em 18/08/2017 (nº 5012609-45.2017.4.03.6100, 5ª Vara Civil Federal do TRF da 3ª Região/SP), alegando o seguinte na petição inicial:

Executivo do Grupo Qualicorp, o Impetrante adquiriu em 2013, 2014 e 2016 ações da Qualicorp S/A no contexto de Plano de Stock Option, ato que, segundo recente orientação fiscal, teria natureza de remuneração, o que daria margem a exigência de imposto sobre a renda com alíquota de até 27,5%.

[...]

Esses planos buscam, portanto, alinhar os interesses dos participantes, responsáveis diretos ou indiretos pela gestão do negócio, aos dos acionistas, permitindo que aqueles passem a compartilhar do risco do negócio, pois se exercerem as opções adquirem ações, tornam-se também acionistas da companhia. Se assim o fizerem, naturalmente estarão em maior sintonia com os acionistas.(..)

O stock option plan se opera da seguinte forma:

a) Primeiramente, a Assembleia Geral de Acionistas aprova o Plano de Outorga de Opções de Compra de Ações, estabelecendo as regras e requisitos mínimos de operacionalização do plano, como o teto de diluição de capital possível.

[...]

Trata-se, como se vê, de autêntico contrato mercantil firmado pelas partes, em que estão presentes as características inerentes a esse instituto:

a) Onerosidade, pois as ações são adquiridas pelos trabalhadores com seus próprios recursos financeiros.

b) Voluntariedade, dado que caberá ao trabalhador, apenas no distante dia em que esgotado o período de carência, decidir se pretende adquirir das ações.

c) Risco, na medida em que é possível que a futura venda da ação ocorra por valor inferior ao de sua aquisição, trazendo prejuízo financeiro ao participante, ou que, ocorrendo por valor superior, não exceda rendimento que eventualmente seria auferido em outra aplicação financeira, implicando custo de oportunidade ao participante.

O plano, portanto, não representa remuneração, conforme reiteradamente vêm decidindo o E. Tribunal Superior do Trabalho, que acentua seu caráter estritamente contratual e, por isso, afasta a aplicação das regras da legislação trabalhista sobre as operações relativas ao stock option.

1.3. O entendimento da Receita Federal do Brasil e a jurisprudência judicial

A despeito da clara natureza contratual decorrente da outorga da opção e da possível futura aquisição das ações, entende o Fisco que stock option plans implicam remuneração decorrente do trabalho.

Segundo a legislação tributária atual, tal conclusão repercute diretamente sobre o imposto de renda devido pelo participante, na medida em que (a) remuneração decorrente do trabalho está sujeita à tabela progressiva da exação, que evolui até 27,5%, ao passo que (b) se considerada a natureza contratual do stock option, eventual renda obtida pelo participante corresponderia a ganho de capital, sujeito a alíquota de 15% a 22,5%.

O raciocínio fiscal é inusitado e de difícil inteligência: para a Autoridade Coatora, se a ação for adquirida por quantia inferior ao seu valor de mercado, essa diferença corresponderia a remuneração decorrente do trabalho e, portanto, estaria sujeita à exigência do imposto conforme a tabela progressiva.

[...]

Continua o impetrante, tecendo as mesmas alegações que constam na sua impugnação com respeito à natureza supostamente mercantil dos contratos celebrados no âmbito do plano de stock options referentes às ações havidas em 2013, 2014 e 2016 (fls. 328 e seguintes).

Foi também discutido o marco temporal de uma possível tributação, além da alegada existência de bitributação caso se entendesse haver remuneração pelo trabalho:

2.3. Bitributação; necessidade de abatimento de parte do imposto de renda devido em função de eventual ganho de capital

O equívoco fiscal não se limita à exigência de imposto de renda na situação em foco como se tivesse sido auferido "rendimento decorrente do trabalho".

A exigência, de tão esdrúxula, acaba indicando como momento de tributação a data de aquisição das ações, o que colide contra texto frontal do art. 2º da Lei nº 7.713/88 que 'o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos'.

Como se vê, no que concerne às pessoas físicas, por específica disposição legal, aplica-se o chamado "regime de caixa", pelo qual somente se pode impor o Imposto de Renda no momento em que há efetiva disponibilidade de recursos financeiros (ou "disponibilidade econômica") para o seu pagamento.

Caso o Fisco tivesse respeitado a legislação nesse aspecto, emergiria de forma flagrante o equívoco do raciocínio fiscal.

É que, nesse caso, seriam exigidos, concomitante e parcialmente sobre o mesmo montante, (a) o imposto de renda por rendimento do trabalho sobre o suposto ganho na aquisição das ações e (b) o imposto de renda sobre eventual ganho de capital quando da venda da ação da mesma ação.

Isso porque a diferença entre o valor da aquisição e o de mercado, que corresponde à base de cálculo imposta pelo Fisco, também é parte da base de cálculo devida quando apurado ganho de capital na venda da ação.

...]

Nesse caso, o mesmo acréscimo patrimonial existente estaria sendo tributado duas vezes pelo Imposto de Renda! A bitributação do mesmo acréscimo patrimonial é inconteste!

E nem se diga que são dois fatos geradores do IR distintos, o "rendimento do trabalho" e o "ganho de capital", pois o acréscimo patrimonial é um só.

Não há dúvidas, portanto, quanto ao reconhecimento de que a "vantagem financeira" é o mesmo acréscimo patrimonial verificado como parte do ganho de capital na posterior venda das ações.

Diante de tal contexto, caso se repute que o valor em litígio teria natureza de rendimento oriundo do trabalho e, por isso, estaria sujeito a incidência da tabela progressiva com limite de 27,5%, de rigor que a quantia exigida do Impetrante seja abatida do imposto já devido (e pago) sobre esse mesmo valor.

[...]

Segue o pedido final:

Na sequência, requer-se a notificação da Autoridade Coatora, a intimação do Ministério Público Federal, bem como, ao final, o julgamento de procedência da demanda, com a concessão da segurança para o fim de se determinar à Autoridade Coatora que se abstenha de exigir do Impetrante o imposto de renda sobre supostos rendimentos do trabalho em razão dos ganhos experimentados em função do exercício das opções de compra de ações em 2013, 2014 e 2016, oriundas do Contrato de Opção de Compra de Ações firmado com Qualicorp S/A em 30/08/2010 com base no Plano de Outorga de Opções de Compra de Ações instituído pela última na mesma data, com o reconhecimento, ao final, de que os ganhos oriundos de stock options não são rendimento do trabalho.

Em consequência, requer-se que se determine à Autoridade Coatora que se abstenha da prática de quaisquer atos tendentes à exigência de ditos valores, tais como apontamento no CADIN, protesto, negativa de certidão de regularidade fiscal etc.

Caso assim não se entenda, requer-se, ao menos, a concessão da segurança para o fim de se determinar à Autoridade Coatora que:

a) abata do imposto de renda que reputa devido quando da aquisição das ações da Qualicorp S/A o montante correspondente ao imposto exigido (e já recolhido) em razão de ganho de capital (15%) apurado quando de eventual venda das ações na parte em que bitributado (diferença entre o valor de aquisição das ações e sua cotação em bolsa no dia da compra); ou, ao menos,

b) reconheça o direito de crédito do Impetrante correspondente ao imposto de renda pago em função do ganho de capital quando da alienação das ações a terceiros, montante a ser reavido pela impetrante mediante compensação administrativa ou expedição de ofício precatório, a seu critério.

Foi deferida liminar em 11/07/2017, com a determinação de que o impetrado conferisse tratamento jurídico ao lucro proveniente do exercício de ganho de capital e não como renda do trabalho remunerado (fls. 828/829). Em 22/08/2017, foi concedida liminar para que fosse dado o mesmo tratamento jurídico pelo impetrado não só para os anos de exercício 2013, 2014 e 2016, mas para todas as opções, inclusive futuras.

Ocorre que, depois de agravo de instrumento denegado, em 26/10/2018, foi proferida a sentença, com a denegação da segurança e revogação da liminar (fls. 909 e seguintes). Depois de analisar cada uma das alegações apresentadas, o Juiz decidiu:

[...]

No caso em tela, a oferta foi restrita não apenas aos empregados e prestadores de serviço, mas apenas àqueles prestadores de serviço reputados pelo Administrador do plano como elegíveis a tanto (cláusulas 3.1 e 3.2), ou seja, indubitavelmente as opções foram ofertadas apenas ao mais alto escalão da companhia. Somente aqueles que se comprometerem a pactuar avença de não-concorrência por até dois anos após a extinção do vínculo será oportunizada a opção. Isso é indiciário do caráter remuneratório das stock options no caso em tela.

A álea, por si só, não evidencia o caráter mercantil da avença. Existe não apenas remuneração variável de empregado, bastando pensar nas comissões dos vendedores. De igual modo, a participação nos lucros e resultados percebida pelos funcionários constitui-se em renda decorrente do labor, ainda que se discuta se integra ou não o conceito de remuneração trabalhista. O que descaracteriza a contraprestação é a possibilidade de assunção de risco do negócio, quando, então, tem-se a figura do empresário.

Ainda que não se mostre necessário que se invista dinheiro em uma sociedade para que se configure o estado de empresário, afinal, existe o sócio que contribui com serviços (art. 981 do Código Civil), cumpre ter em

vista que tal possibilidade é vedada na sociedade limitada (art. 1.055, § 2º, do Código Civil) e, pela própria natureza da sociedade anônima parece valer a mesma proibição ante o perfil da mesma, até mesmo porque a doutrina vem rechaçando o sócio de serviço vem sendo repudiado inclusive nas sociedades simples que adotem a forma de limitada. A prevalência do elemento capital sobre o trabalho na sociedade anônima revela a incompatibilidade entre a condição de acionista e a contribuição exclusivamente em serviços.

In casu, não houve pagamento de prêmio pela opção. Assim, o risco tornou-se, basicamente, uma álea entre a inexistência de ganho e o ganho infinito. Nem mesmo existe a possibilidade de prejuízo decorrente da desvalorização entre o pagamento e o recebimento das ações, vez que a cláusula 3 do instrumento contratual de outorga de opções revela que o preço será pago em até 10 (dez) dias úteis da transmissão ao beneficiário das ações, ou seja, a tradição precede, no caso, a entrega do dinheiro. Recebida a ação, o prazo para pagamento passa a fluir, somente havendo prejuízo real se entre o momento da entrega e o do pagamento houver diminuição do valor da ação a ponto da mesma valer menos do que o quanto pago por ela, situação, a propósito, pouco provável. [9] O risco assumido foi, em suma, o da ausência de ganho - e não o de perda de dinheiro investido[10]. Quando se pensa que o risco cabe ao empresário - e não ao empregado/prestador de serviço - tem-se em vista a possibilidade de perda do patrimônio particular transferido à empresa e da necessidade de pagar-se o valor acordado pela mão-de-obra, ainda que o negócio tenha resultado financeiro negativo no período.

Desse modo, o risco efetivamente assumido pelo impetrante foi apenas o de nada receber por força das stock options. Não é crível que tenha trabalhado de graça, afinal, não apenas as opções de compra de ações constituíram-se na contraprestação pelos serviços prestados.

Assim, a ausência de risco distancia o pacto do mundo dos investimentos e aproxima a avença dos meios indiretos de remuneração.

Por outro lado, não houve avença no sentido da pactuação de preço menor do que aquele praticado no mercado no momento da concessão da opção. Presume-se, assim, que o exercício da opção foi feito sem desconto, mediante o pagamento de valor praticado na época da concessão. Sob esse prisma, avulta aspecto mercantil da avença.

Não houve atrelamento das opções ao desempenho do prestador de serviço, ficando a variação do benefício ligado à performance da empresa em si. Por outro lado, a possibilidade de supressão da opção por justa causa e a cláusula de não-concorrência seriam, de certo modo, relacionadas à conduta do beneficiário. Sob essa dimensão, o uso das stock options no caso dos autos apresenta caráter misto.

As diversas e graves restrições a faculdade de disposição das ações (nesse sentido a cláusulas 7.1 do instrumento particular de outorga de opção de compra de ações e 3.2 22 do anexo ao contrato de opção de compra de ações) são fortemente indiciárias de seu caráter remuneratório e indiciam tratar-se, na verdade, de phantom stock options. As ações apresentam sérias dificuldades para sua fruição, podendo inclusive ser readquiridas pela própria companhia mediante manifestação volitiva apenas desta (cláusula de drag along).

A cláusula 1 (v) do instrumento de exercício de opção e outorga de quitação que prevê a revenda das ações à companhia no mesmo dia de sua entrega ao beneficiário prova quase diretamente o caráter de phantom stock options. Nota-se, desse modo, elemento a apontar a natureza remuneratória da avença.

Por fim, a frequência do exercício das opções (2012, 2013, 2014 e 2016) revela uma certa habitualidade que, combinada com o vulto das operações, aponta para o caráter remuneratório das stock options no caso em tela.

*Por isso tudo, entendo que **as opções de compra de ações revestiram-se de natureza remuneratória no presente caso**, o que afasta a pretensão veiculada na exordial.*

*Quanto aos pedidos subsidiários, **não houve a provocação administrativa para a compensação/restituição** do quanto já pago e não parece haver resistência de que haja o decote do valor devido ao erário do quanto pago pelo contribuinte, ainda que sob rubrica diversa. **Somente após a sinalização de resistência ao pleito de compensação/restituição, é que se impõe a provação do Poder Judiciário.***

*Assim, entendo que **inexiste, no presente momento, interesse de agir quanto aos pleitos deduzidos em caráter supletivo.***

Na forma da fundamentação, DENEGO A SEGURANÇA e revogo a liminar.

Como houve a rejeição do seguro-garantia e não há autuação, nem se sabe o efetivamente valor devido, indefiro a concessão da ordem de abstenção de atos restritivos ao nome do contribuinte (CADIN, protesto, etc.).

GRIFEI

Foi apresentada apelação em 27/11/2018, tendo sido pedido o efeito suspensivo (fls. 924 e seguintes):

Com relação ao argumento principal, a r. sentença rejeitou a pretensão do Apelante por entender que os eventuais ganhos obtidos no âmbito do stock option plan teriam natureza remuneratória, mormente em razão da suposta ausência de risco na operação em questão.

Com relação ao argumento subsidiário, a r. sentença não apreciou a pretensão do Apelante para autorizar a compensação do ganho de capital

anteriormente recolhido sobre a mesma base que a Fazenda entende como remuneração sob o fundamento de que não haveria "interesse de agir", uma vez que a Autoridade Coatora não demonstraria resistência à devolução de tais valores.

Diante desse cenário, o Apelante interpõe este recurso de apelação com vistas à reforma da r. sentença, de modo que seja reconhecido o caráter mercantil da stock option, afastando o caráter remuneratório indicado pelo MM. Juízo a quo, ou, ao menos, reconhecida a necessidade de abatimento (compensação) ou devolução (restituição administrativa ou precatório judicial) dos valores recolhidos a título de ganho de capital na extensão da mesma base que a União pretende exigir o imposto de renda como se fosse remuneração.

[...]

4. Pedidos

Por lodo o exposto, requer-se o conhecimento e provimento deste recurso de apelação e, conseqüentemente, a concessão integral da segurança para:

(I) Se determinar à Autoridade Coatora que se abstenha de exigir do Apelante o imposto de renda sobre supostos rendimentos do trabalho em razão dos ganhos experimentados em função do exercício das opções de compra de ações oriundas do Contrato de Opção de Compra de Ações firmado com Qualicorp;

(II) Conseqüentemente, seja reconhecido que os ganhos oriundos de stock option têm natureza mercantil e, por isso, sujeitam-se a exigência de imposto de renda na sistemática de ganho de capital se e quando da venda das ações, pelo Apelante, a terceiros.

(III) Subsidiariamente, se considerado que haveria remuneração pelo trabalho no bojo dos Contratos de Opção de Compra de Ações firmados com base no Plano de Outorga de Opções de Compra de Ações instituído pela Qualicorp, seja reconhecido que a remuneração ocorre quando da outorga da opção (e não no seu exercício), e tem como parâmetro o valor econômico (valor justo) desse direito.

(IV) Caso não acolhidos os pedidos acima, requer-se:

(IV.1) Seja abatido do imposto de renda que reputa devido quando da aquisição das ações da Qualicorp o montante correspondente ao imposto exigido (e já recolhido), bem como eventuais novos recolhimentos futuros em razão de ganho de capital apurado quando de eventual venda das ações na parte em que bitributado (diferença entre o valor de aquisição das ações e sua cotação em bolsa no dia da compra); ou,

(IV.2) Reconheça o direito de crédito do Apelante correspondente ao imposto de renda pago em função do ganho de capital quando da alienação

das ações a terceiros, montante a ser reavido pelo Apelante mediante compensação administrativa ou expedição de ofício precatório, a seu critério;

Em 14/12/2018, foi proferida decisão, com o deferimento parcial da tutela provisória (fls. 976 e seguintes):

DEFIRO PARCIALMENTE a concessão de tutela provisória (CPC/2015, art. 1.012, caput), nos termos que seguem.

Trata-se de requerimento de efeito suspensivo à apelação, objetivando sustar a eficácia da sentença que denegou a segurança (ID Num. 8184502 - Pág. 2/10)

[...]

De fato, as cláusulas mencionadas na sentença acima transcrita deixam transparecer o caráter remuneratório do stock option na hipótese, especialmente na questão da impossibilidade de alienação das ações sem a prévia e expressa anuência da Companhia (ID Num. 10501419 - Pág. 9) e ainda da revenda automática das ações para a empresa, logo após a emissão das ações, inclusive com fixação do preço dessa revenda (ID Num. 10501419 - Pág. 17), o que retira o caráter do risco previsto nos contratos mercantis.

Assim, tendo em vista que o seguro garantia oferecido pelo requerente foi rejeitado (ID Num. 8184502 - Pág. 10) e diante da controvérsia, merece referida questão uma análise mais acurada, de modo que a tutela antecipada recursal deve ser concedida parcialmente para que o requerente deposite judicialmente a parte controvertida, ou seja, apenas a diferença de valor de imposto de renda, entre a alíquota de 15% a 22,5% e a alíquota progressiva de até 27,5%, calculada sobre a diferença entre o valor da compra (exercício) e o valor de mercado das ações, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Em face do exposto, nos termos do caput do art. 1012, do Código de Processo Civil/2015, CONCEDO PARCIALMENTE a tutela provisória de urgência, nos termos acima.

Como relatado pelo Auditor Fiscal autuante, não foi realizado o depósito necessário para a suspensão da exigibilidade(..)

Aas folhas seguintes do Acórdão transcrevem trechos da apelação que deixam claro que a delimitação dos critérios temporal e quantitativo do fato gerador também foi levada ao crivo do Poder Judiciário e acrescentou o que se segue:

Vale salientar que além das alegações levadas ao Poder Judiciário, outras, como a existência de jurisprudência e de interpretação anterior da RFB a favor da tese do Contribuinte também não podem ser analisadas, uma vez que deverá ser aplicado o que for decidido judicialmente. Logo, são inócuas quaisquer discussões sobre

argumentos do Contribuinte que não poderiam ser acatados para mudar o que foi decidido na Justiça.

A título de observação, deve ser mencionado que sob o título de preliminares de nulidade, o impugnante, na verdade, adentrou no mérito, tanto que a quase totalidade dos argumentos alcançam os critérios do fato gerador e foram apresentados em Juízo.

Somente deve ser conhecida, portanto, a única alegação não levada à análise do Poder Judiciário: erro na apuração do crédito tributário em face da necessidade de recomposição do ajuste anual. Dessa forma, todas as outras alegações não podem ser conhecidas.

O RECORRENTE ainda postula a aplicação do princípio da *Actio Nata* para efeitos de contagem do prazo prescricional, que argumenta que só poderia ocorrer após o encerramento do presente processo administrativo, contudo tal pleito revela-se improcedente, pois o lançamento tributário tem, entre seus efeitos, o de suspender o prazo decadencial, não havendo possibilidade e nem previsão legal para atendimento deste pleito.

Ainda argumenta, como pedido subsidiário, que seja abatida eventuais créditos do lançamento ora guerreado. Porém, como bem ressaltou a decisão judicial juntada aos autos não houve interesse de agir por parte do interessado, uma vez que não provocou a autoridade administrativa quanto ao reconhecimento dos seus eventuais créditos para eventual compensação. Acrescenta-se ainda, que tais reconhecimentos devem ser solicitados em procedimento administrativo próprio. Ou seja, tal alegação também foi apreciada pelo Poder Judiciário.

Menciona ainda o do disposto no Artigo 24 da Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – “LINDB”), quanto a aplicação da interpretação vigente na época do fato gerador. Neste ponto, importante mencionar que não houve alterações normativas ou interpretativas relativos às matérias aqui discutidas entre o lançamento e o julgamento e, ainda que houvesse, a decisão judicial prevaleceria sobre quaisquer orientações ou decisões administrativas anteriores.

Por todo o exposto, a preliminar suscitada de nulidade do Acórdão em função de uma indevida concomitância judicial deve ser rejeitada, pois verifica-se que há coincidência de objetos entre a ação judicial e o processo administrativo em questão, o que implica em renúncia tácita. Aplica-se, portanto, a Súmula CARF nº 1, em relação às matérias já judicializadas:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Destaca-se ainda que, como mencionado no Acórdão recorrido (fl.1536), as demais teses de defesa restaram prejudicadas pela Renúncia Tácita aqui reconhecida.

No Mérito

Quanto ao mérito, remanesce, como dito, apenas o questionamento quanto a um eventual erro na apuração do crédito tributário que implica na necessidade de recomposição do ajuste anual.

Neste ponto, importante destacar que as Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF dos anos-calendários objeto do Auto de Infração foram todas enviadas com a opção pelo modelo simplificado, ou seja, com a opção pela substituição do abatimento das despesas dedutíveis pelo desconto previsto pela Lei nº 9.250/1995.

Considerando que A Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 é clara ao determinar que não é possível a retificação da declaração que objetive a alteração da forma de tributação depois do prazo legal previsto para a entrega. Mesma vedação se repete nas Instruções Normativas RFB nº 1.545/2015 (Ano-calendário 2014), nº 1.690/2017 (Ano-calendário 2016) e nº 1.794/2018 (Ano-calendário 2017). Entendimento já sumulado por este Conselho:

Súmula CARF nº 86

É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega.

Portanto, tal pleito resta inaplicável.

Conclusão

Diante do exposto, REJEITO A PRELIMINAR SUSCITADA E voto por negar provimento ao recurso interposto. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator