



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.722674/2013-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.225 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente MARCOS BRAGA DAINESI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS).
OPÇÃO DE COMPRA DE UNITS. IMPOSTO SOBRE A RENDA.
MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. EXERCÍCIO DA
OPÇÃO.

O fato gerador em relação ao plano de Stock Options ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador, quando o mesmo exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. 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. No caso dos autos, elegido critério distinto, torna-se insubsistente a autuação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para anular o lançamento por vício material, vencidas as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e Flávia Lilian Selmer Dias, que o anularam por vício formal.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 734-801) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) A fiscalização não poderia eleger como fato gerador o dia posterior ao término da carência independentemente do exercício das opções, sem ter sequer buscado saber se no caso concreto as opções foram exercidas - o que por si só já acarreta a improcedência do lançamento por não ter sido devidamente observado o art. 142 do CTN. Ainda que tivesse sido exercida a opção ao término da carência, o que não ocorreu, a impossibilidade de alienar imediatamente 50% das ações adquiridas impede que se considere auferido qualquer resultado relativamente à totalidade das ações adquiridas, a revelar a improcedência da apuração da base de cálculo. Outro ponto é que, embora a fiscalização tenha reconhecido que o fato gerador somente ocorria no momento do exercício da opção, estranhamente fixou como base de cálculo a diferença entre o valor da ação e o preço do exercício na data da outorga - ou seja, antes do exercício;
- b) Tem-se que, ainda que se considere que outorga de opções de compra de ações como um benefício ao empregado passível de tributação por IRPF, o fato gerador só poderia ocorrer no momento do exercício das opções - sobretudo quando é necessário efetivo desembolso pelo beneficiário, como no caso em tela;
- c) O referido desembolso contraria o suposto caráter de “benefício” das opções, na medida em que o preço pré-estabelecido para a aquisição das ações pode se revelar superior ao efetivo valor de mercado das ações ou, ainda, impossibilitar a compra por parte do empregado “beneficiado”. Nesses casos, se prevalente o entendimento da fiscalização, o empregado ainda teria de pagar IR sobre suposto acréscimo patrimonial que não teve;
- d) Só se verificaria o referido benefício se além de adquirir as ações por valor inferior ao de mercado, o empregado também as alienasse em sua totalidade imediatamente - o que não poderia ocorrer no caso em tela, tendo em vista que 50% das ações só poderiam ser vendidas após 2 anos. Lembre-se que o fiscal sequer buscou provar que o exercício das opções se deu no dia seguinte ao vencimento da carência. A possibilidade de comprar as ações/units é precária enquanto não exercida;
- e) A função do plano de outorga de opções não é gerar remuneração, rendimento ou qualquer incremento ao salário, mas sim tornar convergentes os interesses dos beneficiários com os da empresa, gerando maior motivação para contribuírem com o crescimento do empreendimento;
- f) Ao receber a outorga das opções, o funcionário não tem desde logo adquirido o direito de compra, mas sim mera expectativa desse direito que somente virá a se materializar após o decurso do prazo previsto no plano, mediante pagamento de um preço estipulado, quando então poderá ou não

optar pela efetivação da compra. Não se garante qualquer ganho efetivo aos beneficiários. As opções outorgadas não configuram qualquer espécie de remuneração;

- g) O entendimento da fiscalização não encontra ressonância na doutrina ou na jurisprudência trabalhista, que não identificam a natureza salarial das *stock options*. A necessidade de desembolso relevante por parte do beneficiário para o efetivo exercício das opções, realizando verdadeiro investimento de capitais, evidencia que não se trata de remuneração pelos serviços prestados. Outra evidência nesse sentido é que o direito de opção pode restar inutilizado pela variação negativa do valor de mercado das ações objeto do contrato, e que a flutuação do referido valor não tem vinculação direta com o trabalho exercido pelo empregado. Consta da fl. 761 quadro comparativo entre salário/remuneração e os planos de *stock options*. Já foi reconhecida a não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores relativos a *stock options* pelo antigo Conselho de Recursos da Previdência Social, notadamente por não integrarem o salário - o que também se verifica em acórdãos da própria RFB em relação ao IRPF;
- h) As características específicas do plano de outorga de opções do Unibanco impedem que os valores destacados pela fiscalização sejam considerados como rendimentos tributáveis, isso porque:
- a. Para o exercício da opção deverá o beneficiário pagar pelas ações um preço equivalente à média de venda das units no período de noventa dias imediatamente antecedentes à outorga das opções. A possibilidade de comprar as ações/units é precária enquanto não exercida;
 - b. No caso de falecimento do beneficiário no dia seguinte à outorga, ela já pode ser exercida imediatamente ou por todo o prazo de vigência por seus herdeiros - o que não se coaduna com a tese de que seria uma remuneração pelo trabalho;
 - c. Uma vez exercidas as opções simples, os executivos podem alienar 50% das ações ou units e os 50% remanescentes só poderão ser alienados ao final de dois anos após a aquisição. Com isso, não há que se considerar o preço de mercado da totalidade das opções de compra exercidas. Além disso, a exigência de prazo de dois anos para a alienação dos 50% remanescentes pode findar gerando um prejuízo real ao adquirente - não podendo, então, se tratar de remuneração;
- i) Em decorrência dos autos de infração de IRF e multa isoladas lavrados em face do Unibanco, este solicitou à empresa de auditoria KPMG Tax Advisers LTDA que elaborasse Termo de Constatação a respeito do plano de *stock options* referido nos autos, o que veio a corroborar o quanto acima alegado. Restou demonstrado pela citada análise, que considerou dados concretos sobre as outorgas efetuadas pelo Unibanco e sobre a evolução

do valor de mercado das ações oferecidas, a efetiva possibilidade de perda de capital pelo beneficiário do plano na hipótese de exercício da opção e venda das ações logo que esta fosse possível (50% imediatamente e 50% dois anos depois). Também foi constatada a ocorrência de situações nas quais o preço do exercício da opção manteve-se superior ao valor de mercado da ação ao longo de todo o período em que a opção poderia ser exercida - nas quais a opção jamais seria exercida pelo “beneficiário”, o que revela que as opções não podem ter natureza de remuneração;

- j) Para que fosse possível considerar as opções como remuneração, seria necessário que na data da outorga fosse possível prever com certeza que o exercício da opção seria financeiramente viável e gerar ganhos ao beneficiário. Como isso não é possível, a situação do caso em tela não se confunde com acréscimo patrimonial ou fornecimento de utilidades ao empregado;
- k) Também foi demonstrado pela KPMG que, mesmo na hipótese de ganhos financeiros pela venda imediata de 50% das ações obtidas (como permitia o plano de opções do Unibanco), a venda dos 50% remanescentes logo depois do prazo de dois anos resultaria em perda potencialmente maior do que os ganhos iniciais;
- l) A restrição do plano de opções para contemplar apenas alguns funcionários executivos não confere caráter remuneratório às opções outorgadas. A cláusula 4.3.1 do plano do Unibanco não permite o ajuste de preços de exercício após a outorga das opções, de forma que jamais poderia “*garantir ganhos dos beneficiários*” - e mesmo que fosse possível, seria ônus da fiscalização comprovar a efetiva ocorrência do referido “*ajuste*”. Ainda, com relação a possibilidade de não ser observado o prazo de dois anos para a alienação de 50% das ações adquiridas com o exercício das opções, por admissão do comitê do Unibanco, também deveria a fiscalização ter comprovado que o recorrente se valeu dessa exceção e não se submeteu ao referido prazo;
- m) Houve decisões do CARF nas quais, analisando as características do plano de opções do Unibanco Holdings S/A (substancialmente idêntico ao plano tratado nos presentes autos), restou afastado o caráter remuneratório das opções. Tais conclusões também cabem no presente caso;
- n) No caso específico do contribuinte, em que pesem as datas de vencimento de 09/02/2008 e 31/01/2008, foram exercidas as opções de 70.000 units apenas em 02/04/2008 com o oferecimento à tributação por IRPF do ganho de capital auferido na venda dos ativos adquiridos pelo contribuinte. Entretanto, lembre-se que metade das units adquiridas não foram vendidas, em decorrência do próprio regulamento do programa do Unibanco - evidenciando a grande diferença entre a versão alegada pela fiscalização e a realidade. Não pode a fiscalização atribuir aos fatos as consequências jurídicas pertinentes a outra situação que não ocorreu. O que houve no vencimento da carência dos *stock options* não foi aquisição de

disponibilidade de renda, mas sim de disponibilidade de adquirir um investimento. Só se pode afirmar que o contribuinte aferiu renda no momento da alienação das ações por ele compradas com ganho de capital, sendo certo que pagou os tributos devidos nessa oportunidade;

- o) Mesmo que se considere procedente a tese da fiscalização, os ganhos de capital efetivamente auferidos e tributados deveriam ser subtraídos da base de cálculo apontada, sob pena de se exigir pagamento de tributo em duplicidade. O fundamento ora levantado já foi reconhecido inclusive em decisão da 2ª Turma da CSRF e outras do antigo Conselho de Contribuintes e turmas do CARF. No caso, o contribuinte não busca a compensação do crédito ora lançado com valores recolhidos indevidamente, posto que a dedução do valor do ganho de capital tributado da base de cálculo do tributo exigido é consequência lógica do próprio lançamento; e
- p) Descabe a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, formula pedidos nos termos da fl. 801.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Documentos pessoais (fls. 802-803); ii) Termo de Constatação da KPMG e seus anexos (fls. 804-942).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF n.º 0819000.2013.03864 (fls. 2-638) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de Marcos Braga Dainesi (CPF n.º 748.104.137-72), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/02/2008 e 10/02/2008. A autuação alcançou o montante de R\$ 639.139,30 (seiscentos e trinta e nove mil reais e cento e trinta e nove reais e trinta centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 13/11/2013 (fls. 639 e 640).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fl. 603):

0001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício recebido na forma concessão de opção de compra de units do UNIBANCO, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
01/02/2008	413.850,00	75,00
10/02/2008	658.320,00	75,00

Enquadramento legal - Fatos geradores ocorrido entre 01/01/2008 e 31/12/2008: Arts. 37, 38, 43, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99. Art. 1º, inciso II e parágrafo único da Lei n.º 11.482, de 31 de maio de 2007.

Na descrição dos fatos que deram origem ao lançamento, menciona o Termo de Verificação Fiscal (fls. 610-638):

- a) Através da análise dos documentos fornecidos pelo Unibanco e pelo fiscalizado, além dos dados constantes de sua declaração de ajuste anual, constatou-se que o contribuinte recebeu remunerações da referida instituição financeira na forma de opções de compra de ações/units, sobre as quais não recolheu o IRPF correspondente;
- b) O fato do exercício do direito da opção não ser obrigatório não a descaracteriza como bem, não deixa de ser um instrumento financeiro com valor econômico. O bem adquirido confere o direito de optar;
- c) Nos últimos anos tem sido introduzida no Brasil a remuneração de trabalhadores por meio de *stock options*, que se assemelham em alguns pontos com as opções de compra de ações comerciais, mas delas se distinguem pois: i) Não há prêmio pago pelo direito de comprar as ações posteriormente pelo preço preestabelecido; e ii) Geralmente há um prazo de carência para o exercício do direito, com condições impostas unilateralmente pela empregadora (prestar serviços à empresa até a data preestabelecida, por exemplo);
- d) As empresas não fornecem *stock options* gratuitamente aos trabalhadores, pois se tratam na realidade de contra prestação pelos serviços por eles prestados. É evidente, portanto, o caráter remuneratório das *stock options*. O fato de não serem transacionáveis ou de não terem sido compradas pelos empregados não retira seu valor econômico;
- e) A aquisição das *stock options* resta perfeita e acabada na data em que implementadas as condições suspensivas contratuais. Não importa se o trabalhador irá exercer ou não as opções que detêm. Para fins de tributação, não será observado o regime de caixa do art. 38 do RIR/99, posto que se trata de remuneração em bens - que deverão ter seu valor em dinheiro avaliado pelo valor de mercado apurado na data do recebimento (art. 2º, § 3º, da IN SRF nº 15/2001);
- f) O plano do Unibanco foi voltado à obtenção e manutenção dos serviços de executivos de alto nível, sendo-lhes oferecida em contrapartida o benefício de opções de ações e units. As units do Unibanco são certificados de depósitos de ações, que representam ações preferenciais de emissão do Unibanco e da Unibanco Holdings. Todas as explicações anteriores sobre opções de ações aplicam-se às opções de units outorgadas aos trabalhadores da empresa;
- g) Ao permitir a transferência das opções aos herdeiros e sucessores, o plano do Unibanco corrobora a tese de que se tratam de bens/direitos;
- h) Conforme os documentos analisados, foi outorgada ao fiscalizado em 2003 a opção de compra de 6 milhões de ações ordinárias e 6 milhões de ações preferenciais do Unibanco, além de 6 milhões de ações do Unibanco Holdings (formando 6 milhões de units), o que veio a corresponder a 100.000 units após reajustes. Em 09/02/2008 venceu o prazo de carência

de 40.000 units. Também foi outorgada, em 2005, a opção de compra de 45.000 units, que passaram a ser 78.974 após ajustes. Em 31/01/2008 venceu o prazo de carência de 30.000 units. Tratam-se de bens fornecidos ao fiscalizado para o fim remunerar seu serviço, sendo tributáveis por meio de IRPF;

- i) O contribuinte informou que não houve retenção de IR sobre as opções em questão pois, no seu entendimento, o IRPF seria devido apenas sobre o ganho de capital no momento da venda das ações. O Unibanco afirmou que não houve retenção na fonte e mencionou a autuação de multa isolada (processo nº 1632.7720085/2013-26). Tem-se, no entanto, que cabe a tributação quando da aquisição das opções, bem como que esse fato gerador não foi informado na DIRPF de 2008, restando constatada a omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica; e
- j) A base de cálculo foi apurada conforme consta das fls. 635-637.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Termo de início de fiscalização e demais intimações (fls. 2-6 e 82-90); ii) Respostas do contribuinte e do Itaú Unibanco (fls. 7, 73-75, 79, 80, 261 e 262); iii) Contratos de opção de compra de ações (fls. 8-17 e 263-277); iv) Propostas do conselho de administração do Unibanco e demais documentos societários (fls. 17-71 e 91-256); v) Documentos pessoais (fls. 72, 77 e 81); vi) Planilha de posições de *stock options* (fl. 76); vii) Procuração (fls. 257 e 258); viii) Diário oficial empresarial (fls. 259 e 260); ix) Relatórios anuais do Itaú Unibanco e seus anexos (fls. 272-589); e ix) Referentes à declaração de ajuste anual do contribuinte (fls. 590-600).

O contribuinte apresentou impugnação em 11/12/2013 (fls. 644-678) alegando que:

- a) A função do plano de outorga de opções não é gerar remuneração, rendimento ou qualquer incremento ao salário, mas sim tornar convergentes os interesses dos beneficiários com os da empresa, gerando maior motivação para contribuírem com o crescimento do empreendimento;
- b) Ao receber a outorga das opções, o funcionário não tem desde logo adquirido o direito de compra, mas sim mera expectativa desse direito que somente virá a se materializar após o decurso do prazo previsto no plano, mediante pagamento de um preço estipulado, quando então poderá ou não optar pela efetivação da compra. Não se garante qualquer ganho efetivo aos beneficiários. As opções outorgadas não configuram qualquer espécie de remuneração;
- c) O entendimento da fiscalização não encontra ressonância na doutrina ou na jurisprudência trabalhista, que não identificam a natureza salarial das *stock options*. A necessidade de desembolso relevante por parte do beneficiário para o efetivo exercício das opções, realizando verdadeiro investimento de capitais, evidencia que não se trata de remuneração pelos serviços prestados. Outra evidência nesse sentido é que o direito de opção pode

restar inutilizado pela variação negativa do valor de mercado das ações objeto do contrato, e que a flutuação do referido valor não tem vinculação direta com o trabalho exercido pelo empregado. Consta da fl. 655 quadro comparativo entre salário/remuneração e os planos de *stock options*. Já foi reconhecida a não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores relativos a *stock options* pelo antigo Conselho de Recursos da Previdência Social, notadamente por não integrarem o salário - o que também se verifica em acórdãos da própria RFB em relação ao IRPF;

- d) As características específicas do plano de outorga de opções do Unibanco impedem que os valores destacados pela fiscalização sejam considerados como rendimentos tributáveis, isso porque:
- a. Para o exercício da opção deverá o beneficiário pagar pelas ações um preço equivalente à média de venda das units no período de noventa dias imediatamente antecedentes à outorga das opções. A possibilidade de comprar as ações/units é precária enquanto não exercida;
 - b. No caso de falecimento do beneficiário no dia seguinte à outorga, ela já pode ser exercida imediatamente ou por todo o prazo de vigência por seus herdeiros - o que não se coaduna com a tese de que seria uma remuneração pelo trabalho;
 - c. Uma vez exercidas as opções simples, os executivos podem alienar 50% das ações ou units e os 50% remanescentes só poderão ser alienados ao final de dois anos após a aquisição. Com isso, não há que se considerar o preço de mercado da totalidade das opções de compra exercidas. Além disso, a exigência de prazo de dois anos para a alienação dos 50% remanescentes pode findar gerando um prejuízo real ao adquirente - não podendo, então, se tratar de remuneração;
- e) No caso específico do contribuinte, em que pesem as datas de vencimento de 09/02/2008 e 31/01/2008, foram exercidas as opções de 70.000 units apenas em 02/04/2008 com o oferecimento à tributação por IRPF do ganho de capital auferido na venda dos ativos adquiridos pelo contribuinte. Entretanto, lembre-se que metade das units adquiridas não foram vendidas, em decorrência do próprio regulamento do programa do Unibanco - evidenciando a grande diferença entre a versão alegada pela fiscalização e a realidade. Não pode a fiscalização atribuir aos fatos as consequências jurídicas pertinentes a outra situação que não ocorreu. O que houve no vencimento da carência dos *stock options* não foi aquisição de disponibilidade de renda, mas sim de disponibilidade de adquirir um investimento. Só se pode afirmar que o contribuinte aferiu renda no momento da alienação das ações por ele compradas com ganho de capital, sendo certo que pagou os tributos devidos nessa oportunidade;

- f) Mesmo que se considere procedente a tese da fiscalização, os ganhos de capital efetivamente auferidos e tributados deveriam ser subtraídos da base de cálculo apontada, sob pena de se exigir pagamento de tributo em duplicidade. O fundamento ora levantado já foi reconhecido inclusive em decisão da 2ª Turma da CSRF e outras do antigo Conselho de Contribuintes e turmas do CARF;
- g) Há nulidade do lançamento decorrente de vício na apuração da base de cálculo. Isso porque o autoridade fiscal sequer perguntou ao contribuinte se as ações cujo vencimento da carência ocorria em 2008 haviam sido eventualmente vendidas, informação fundamental para garantir a não exigência do imposto em duplicidade, comprometendo a liquidez e certeza do lançamento; e
- h) Descabe a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

Ao final, formulou pedidos nos termos da fl. 678.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Procuração e substabelecimento (fls. 681-686); ii) Regulamento do plano de compra de ações Unibanco - Performance (fls. 687-698); iii) Documentação relativa à aquisição e venda de ações em exame (fls. 699-705).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS (DRJ), por meio do Acórdão n.º 10-57.028, de 14 de junho de 2016 (fls. 710-728), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

INCONSTITUCIONALIDADE. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. FATO GERADOR. As verbas pagas pela empresa aos seus executivos, sob a forma de opções de compra de ações, como retribuição ao trabalho prestado, têm natureza remuneratória, sobre as quais incidem o imposto de renda.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Sobre os débitos da União decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO EM SEDE DE JULGAMENTO DE IMPUGNAÇÃO. A compensação de créditos do sujeito passivo perante a Fazenda Pública com créditos tributários lançados de ofício segue rito

próprio, estabelecido na legislação tributária, não sendo cabível a apreciação de tal pleito em sede de julgamento de impugnação.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 22 de julho de 2016 (fl. 732), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 25 de julho de 2016 (fls. 734-801). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

Das matérias devolvidas

1. Da nulidade do lançamento

Entende o recorrente que houve nulidade do lançamento em decorrência de erro na apuração da base de cálculo. Isso porque a fiscalização considerou como data da ocorrência do fato gerador o dia imediatamente seguinte ao vencimento do prazo de carência previsto pelo plano de opções do Unibanco (ou seja, tão logo tornou-se possível a aquisição das ações pelo preço pré-estipulado), quando deveria ter considerado o dia do efetivo exercício do direito de opção, que se deu apenas em 02/04/2008.

Assim, entende que o erro na base de cálculo reside no fato de que sua aferição considerou o valor de mercado das ações no dia seguinte ao vencimento e , e não no dia do exercício. De fato, nota-se pelos itens 6 e 6.1 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 30 e 31) que a fiscalização entendeu que o fato gerador teria ocorrido em 01/02/2008 e 10/02/2008, identificando o preço de mercado das ações/units nessas datas (R\$ 22,70 e R\$ 20,35 respectivamente).

Ocorre que, conforme a jurisprudência reiterada deste colegiado, a data da ocorrência do fato gerador nos casos de rendimentos referentes às *stock options* é o dia do efetivo exercício da opção, com a aquisição das ações pelo beneficiado pelo preço pré-estabelecido conforme o plano elaborado pela empresa. Nesse sentido:

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.

(Acórdão nº 2301-005.771 - 1ª Turma Ordinária /3ª Câmara/2ª Seção de Julgamento, de 05/12/2018).

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Nos termos do Decerto 70.235, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS).

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.

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). RENDIMENTO DO TRABALHO. FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.

O fato gerador 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.

O fato gerador do imposto sobre a renda 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, ressalvadas as exceções legalmente expressas.

O valor relativo à outorga de Plano de Opção de Compra de Ações (stock options) a beneficiários eleitos pela Companhia integra os rendimentos tributáveis, pois é ofertado em função do 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.

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA. ASPECTO QUANTITATIVO DO FATO GERADOR. CRITÉRIO DISTINTO ELEITO PELA AUTORIDADE AUTUANTE.

Proventos são acréscimos patrimoniais não derivados da renda. Constitui provento a diferença positiva entre o valor de mercado da ação no dia do exercício da opção de compra e o valor pago pela opção. Eleito critério distinto pela autoridade autuante, torna-se insubsistente a autuação.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

É correta a incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário, incluindo os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento, considerando que a multa de ofício é classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(Acórdão nº 2301-005.761 - 1ª Turma Ordinária /3ª Câmara/2ª Seção de Julgamento, de 03/12/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA. ASPECTOS TEMPORAL E QUANTITATIVO DO FATO GERADOR.

Proventos são acréscimos patrimoniais não derivados da renda. Constitui provento a diferença positiva entre o valor de mercado da ação no dia do exercício da opção de compra e o valor pago pela opção. O fato gerador do imposto ocorre no momento em que a ação passa a crescer o patrimônio do contribuinte e corresponde ao exercício da opção de compra.

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 toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.
(Acórdão nº 2301-005.752 - 1ª Turma Ordinária /3ª Câmara/2ª Seção de Julgamento, de 07/11/2018).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.

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

No caso dos autos, extintas pela decadência as contribuições lançadas na competência 01/2008, exclusivamente nos autos-de-infração de obrigações principais.

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS.

Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como remuneração, constituindo-se, assim, em fato gerador das contribuições previdenciárias.

OPÇÃO DE COMPRA DE UNITS -. STOCK OPTIONS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O fato gerador em relação ao plano de Stock Options ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador, quando o mesmo exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. No caso dos autos, elegido critério distinto, torna-se insubsistente a autuação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REMUNERAÇÃO.

O pagamento a título de PLR não pode substituir ou complementar a remuneração. Inteligência do artigo 3º caput da Lei nº 10.101/2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social. Art. 22, I, III e § 1º c/c Art. 28, § 9º, “j”, ambos da Lei nº 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS. PRÉVIO CONHECIMENTO DOS BENEFICIÁRIOS.

As regras claras e objetivas referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador se os objetivos forem alcançados. No caso dos autos, o conjunto probatório não foi apto a comprovar o conhecimento prévio das regras por parte dos beneficiários.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. DECISÃO POR MAIORIA ACOLHENDO APENAS A CONCLUSÃO DO RELATOR. RICARF, ARTIGO 63, § 8º.

Para fins de pagamento de PLR faz-se necessária a participação do representante do sindicato da categoria profissional na etapa de negociação do plano. No caso dos autos, a maioria do Colegiado entendeu regular a participação de sindicato representativo de categoria profissional similar à da classe trabalhadora a que pertencem os empregados.

Dispõe o art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, que na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DAS PARCELAS EM DESACORDO

COM A LEI. DECISÃO POR MAIORIA ACOLHENDO APENAS A CONCLUSÃO DO RELATOR. RICARF, ARTIGO 63, § 8º.

Pagamentos feitos a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil e/ou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, caracterizam violação do critério de periodicidade de pagamentos previsto no §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000. Havendo pagamento em desacordo devem ser computadas na base de cálculo das contribuições previdenciárias as parcelas ulteriores: a partir da segunda parcela na periodicidade semestral; a partir da terceira parcela, se periodicidade anual.

Dispõe o art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, que na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

(Acórdão nº 2301-005.988 - 1ª Turma Ordinária /3ª Câmara/2ª Seção de Julgamento, de 09/04/2019).

Esse também é o posicionamento adotado em outras Turmas da Segunda Sessão de Julgamento, como se verifica nos Acórdãos nº 2401-003.891, 2401-006.796, 2402-005.011, 2202-003.510, 2401-004.861, 2402-005.781.

Com isso, cabe reconhecer a nulidade alegada pelo recorrente, porquanto é evidente a incongruência da fiscalização na identificação da data de ocorrência do fato gerador e, por decorrência, na aferição da base de cálculo. Assim, deve ser cancelado o lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, exonerando integralmente o lançamento formalizado por meio do Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0819000.2013.03864.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

