



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 13884.722009/2016-94 |
| ACÓRDÃO | 2202-011.888 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 7 de abril de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | HELBOR EMPREENDIMENTOS S.A. |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DOCUMENTOS QUE NÃO CORRESPONDEM AO INSTRUMENTO DE OUTORGA DE OPÇÕES EXERCIDAS. NULIDADE MATERIAL INSANÁVEL CONFIGURADA.

Constatado que a fiscalização se valeu de instrumento de outorga de opções que não foi aquele correspondente às ações adquiridas com deságio que deu ensejo à acusação, é evidente a nulidade pela incorreção da descrição fática, que é dever da fiscalização, nos termos do artigo 142, do CTN. A apresentação da prova de que houve erro da fiscalização em conjunto com a impugnação pode dar ensejo à alteração do lançamento, nos termos do artigo 145, inciso I, do CTN, o que não ocorreu no caso em questão, não sendo possível a superação da nulidade por prova apresentada pelo contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente contribuição previdenciária patronal sobre planos de *stock options* tendo como período de apuração o ano de 2013.

Por bem especificar os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, colaciono abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Do Relatório Fiscal:

Trata-se de processo datado de 14/07/2016, levado à ciência do sujeito passivo em 20/07/2016 (fls. 297), composto pelo Auto-de-Infração Debcad 51.075.570-4, referente à contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações dos segurados empregados, (artigo 22, I da Lei 8.212/91), no valor total de R\$ 8.489.402,88 (oito milhões, quatrocentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e dois reais e oitenta e oito centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 14/33, a autuação trata de contribuição incidente sobre parcela remuneratória não submetida à tributação, correspondente aos ganhos decorrentes da aquisição de ações a preços abaixo do valor de mercado, em decorrência de opções de compras de ações oferecidas pela autuada aos seus diretores (stock options).

Transcreve o artigo 168, § 3º da Lei das S/A (Lei 6.404/76) como base legal das stock options, além de inúmeros trechos do Plano de Outorga de Opção de Compra de Ações da empresa, destacando-se dentre eles:

(a) termos e condições gerais

Os acionistas aprovaram em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 8 de outubro de 2007 o "Plano de Outorga de Opção de Compra de Ações" de emissão da Helbor, o qual estabelece as condições gerais para a outorga de opções de compra de Ações a executivos, empregados, administradores e outros colaboradores com objetivos de atraí-los, motivá-los e retê-los, bem como alinhar os seus interesses com os da nossa Companhia e de seus acionistas.

Em reunião realizada em 7 de julho de 2011, o Conselho de administração, aprovou o novo programa de opção de compra de ações da companhia, bem como a outorga de 980.000 (novecentas e oitenta mil), opções de compra aos beneficiários, conforme definição constante do Programa, para aquisição de um total de 980.000 (novecentas e oitenta mil) ações ordinárias de sua emissão, de acordo com os termos e condições estabelecidos no Programa e dentro do limite estabelecido no Plano de Opção de Compra de Ações.

Em Reunião do Conselho de Administração realizada em 13/12/2011, foi aprovado o "Regulamento do Programa de Opção de Compra de Ações" da Helbor, estabelecendo as condições específicas para o pleno funcionamento do Programa para o exercício de 2011.

(b) principais objetivos do plano

Os objetivos do Programa de Opções da Helbor consistem em:

Alinhar os interesses dos beneficiários aos interesses da Companhia e de seus acionistas, vinculando parte da remuneração dos beneficiários à performance da Companhia e à geração de valor para seus acionistas, de modo que possam ter parte de seu patrimônio representado por ações de emissão da Helbor, participando em conjunto com os demais acionistas da valorização das ações, bem como dos riscos a que a Companhia está sujeita.

Possibilitar à Companhia obter e manter, de forma efetiva, os serviços dos beneficiários, oferecendo a eles a possibilidade de se tornarem acionistas da Companhia.

(c) forma como o plano contribui para esses objetivos

Ao possibilitar que os administradores se tornem acionistas da nossa Companhia em condições potencialmente diferenciadas, espera-se que estes tenham fortes incentivos para comprometer-se efetivamente com a criação de valor e exerçam suas funções de maneira a integrar-se aos interesses dos acionistas, aos objetivos sociais e aos planos de crescimento da nossa Companhia, assim maximizando seus lucros. O oferecimento de opções de compra de ações estimula os beneficiários, por meio do seu comprometimento, a buscar a valorização das ações no médio e longo-prazo.

Atinge-se, ainda, por meio deste modelo o compartilhamento dos riscos e dos ganhos da nossa Companhia, por meio da valorização das ações adquiridas no âmbito do plano de opções. Adicionalmente, o modelo adotado espera ser eficaz como mecanismo de retenção de administradores e empregados, em face, principalmente, do compartilhamento da valorização das ações da nossa Companhia.

(d) como o plano se insere na política de remuneração da Companhia

O Plano representa ferramenta de retenção de administradores, executivos e funcionários da Companhia no longo prazo.

(h) condições de aquisição de ações

Serão elegíveis a participar do plano de opção de compra de ações os executivos, administradores e colaboradores da Companhia e de suas sociedades controladas, direta ou indiretamente. Contudo, o Conselho de Administração selecionará, a seu exclusivo critério, os beneficiários que farão jus à outorga das opções em cada programa.

(i) critérios para fixação do preço de aquisição ou exercício

O valor do prêmio é calculado de acordo com cada um programas. No primeiro programa, o preço foi fixado pelo valor por ação da oferta pública inicial de ações. Para os demais programas, foi adotado o modelo Black & Scholes.

(j) critérios para fixação do prazo de exercício

O prazo para exercício das opções obedecerá as seguintes regras:

Até 1/3 das opções poderá ser exercida ao final de 3 anos a contar da data de outorga
Até 1/3 das opções poderá ser exercida ao final de 4 anos a contar da data de outorga
Até 1/3 das opções poderá ser exercida ao final de 5 anos a contar da data de outorga
Iniciado o período de exercício, o participante terá três datas por ano para o exercício das opções, observado, entretanto, que o exercício das opções deverá ocorrer de uma só vez sobre o 1/3 do valor total disponível para o exercício em determinado ano. A correspondente parcela poderá ser exercida em 30 de abril, 31 de agosto ou 20 de dezembro do ano aplicável.

(l) restrições à transferência das ações

As ações da Helbor adquiridas estarão sujeitas a determinados intervalos de restrição à negociação, que o participante deverá observar e respeitar, não podendo alienar as ações da Helbor antes de tais prazos. As restrições são:

Até 1/3 das ações poderá ser alienada ao final de 3 anos a contar da data de outorga das opções

Até 1/3 das ações poderá ser alienada ao final de 4 anos a contar da data de outorga das opções

Até 1/3 das ações poderá ser alienada ao final de 5 anos a contar da data de outorga das opções

O período de restrição à negociação de ações também se aplica ao período entre a data de aquisição das ações e a data de outorga.

Na seqüência, a fiscalização afirma tratar-se de verba de natureza remuneratória, destacando pontos que a levam a esse entendimento e concluindo que tais valores correspondem a um sistema de remuneração destinado aos diretores da

empresa, já que beneficia apenas 10 (dez) diretores em um universo de 210 (duzentos e dez) trabalhadores, não se tratando, portanto, de um mecanismo voltado à criação de uma identidade entre o corpo de empregados e os acionistas.

Também discorre acerca de não se tratar de parcela inserida no rol do § 9 do artigo 28 da Lei 8.212/91, que cuida dos pagamentos feitos aos segurados que não integram o salário-de-contribuição.

Esclarece que o fato gerador ocorre no momento em que os diretores efetivamente adquirem as ações, ocasião em que se concretiza a vantagem econômica e que a base de cálculo corresponde ao valor subsidiado pela companhia.

No caso concreto, este valor é de R\$ 6,80 por ação, que corresponde à diferença entre o valor de mercado da ação no momento da opção (R\$ 12,05) e o valor pago por ela (R\$ 5,25).

Também detalha os procedimentos relacionados à contabilização dos valores decorrentes das aquisições de tais ações pelos diretores da companhia, concluindo pela existência de erros quanto a esse particular que importaram na aferição indireta da base de cálculo, nos termos do § 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91.

Impugnação:

A empresa autuada apresentou impugnação tempestiva contendo os seguintes argumentos:

Com o objetivo de estimular seus empregados e diretores e garantir maior comprometimento com as atividades desenvolvidas pela empresa, foi aprovado o **Plano de opção de compra de Ações (stock options) aprovado pela Assembléia Geral Extraordinária de 08/10/2007** com as seguintes características:

- adesão por meio de contrato de adesão que não assegurará aos beneficiários sua futura permanência nos quadros da empresa.
- ações outorgadas provenientes de novas ações ordinárias ou ações mantidas em tesouraria, mediante prévia aprovação da CVM, até o limite máximo de 5% do capital social.
- preço e demais condições relacionadas ao exercício definidas pelo Conselho de Administração.

Apresenta detalhes, dentre os quais, de que o preço de exercício foi fixado com desconto de 25% em relação ao valor de mercado das ações no dia útil imediatamente anterior à deliberação que aprovar a concessão das opções.

Foi estipulado o prazo de 18 (dezoito) meses a partir da assinatura do contrato de adesão, a partir do qual, poderia ser exercido o direito de opção pelo prazo seguinte de 30 (trinta) dias.

Alega que houve erro na verificação do fato jurídico tributário, vez que a fiscalização relatou que todos os beneficiários eram diretores não empregados (estatutários), quando na verdade, alguns desses beneficiários eram segurados empregados.

Ademais, a fiscalização utilizou informações que se referem a programa posterior ao que deu ensejo ao lançamento de ofício, como em relação ao período de maturação, sendo o correto para os pagamentos em questão o prazo de 18 meses e não o prazo escalonado de 3, 4 e 5 anos mencionado no relatório fiscal.

Assim, entende caracterizada ofensa ao artigo 142 do CTN.

Alega a ocorrência de erro na descrição dos fatos, da fundamentação legal e cerceamento de defesa, com ofensa aos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72.

Caracterizou-se ofensa aos princípios da legalidade, da tipicidade e da conexão entre fato e hipótese de incidência, vez que o ordenamento jurídico não autoriza a tributação de valores referentes à aquisição de ações por meio de stock options.

Por tudo o exposto, requer o cancelamento da autuação.

Prossegue, discorrendo acerca da necessidade da natureza contraprestativa para que se caracterize a remuneração. Também coloca em destaque o requisito da nãoeventualidade, concluindo que o plano de stock options não possui tais características.

Alega ofensa ao artigo 110 do CTN, afirmando que o entendimento da fiscalização contraria instituto do direito privado ao tratar os ganhos em questão como remuneração.

Elabora breve histórico e resumo da evolução legislativa do instituto, entende tratar-se de um contrato de natureza mercantil, onerosa, de risco, facultativa e não contraprestativa (desvinculada do trabalho), tendo a autuada observado as regras legais que disciplinam o instituto.

Também argumenta que o lançamento de ofício restringe arbitrariamente o livre direito de contratar e macula ato jurídico perfeito ao descaracterizar a natureza das stock options sem embasamento legal e comprovação de eventual vício de vontade.

Prossegue, questionando o momento escolhido pela fiscalização para considerar a ocorrência do fato gerador (quando, efetivamente, ocorre a aquisição das ações), entendendo que - caso fosse possível considerar as stock options como remuneração - tal momento deveria corresponder à data de implementação do programa, considerando então, o desconto de 25% em relação ao preço de mercado concedido naquela ocasião, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Também aponta a possibilidade de que o momento da ocorrência do fato gerador poderia ser fixado quando os diretores beneficiários efetivamente vendessem as

ações, apurando-se então seus ganhos, esclarecendo que a maioria dos beneficiários manteve suas participações, em atual situação de prejuízo.

Argui a impossibilidade de aplicação da Lei 12.973/2014, pois referida norma foi editada posteriormente aos fatos apurados pela fiscalização, caracterizando-se a ofensa ao princípio da irretroatividade da lei tributária. Além disso, tal diploma legal não delimita a questão relativa à incidência de contribuições previdenciárias sobre as operações de stock options.

Os juros não devem incidir sobre a multa de ofício.

Ao final, requer o cancelamento da autuação em sua íntegra, ou ao menos, na pior das hipóteses, parcialmente, nos termos de suas razões.

Da diligência:

Os autos foram encaminhados em diligência, em virtude dos seguintes fatos e alegações:

- Verifica-se que no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 06/07), elemento integrante da autuação, consta o artigo 22, I da Lei 8.212/91 como embasamento legal da autuação, referente, portanto, à contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, enquanto no Relatório Fiscal é mencionado que se trata de contribuição incidente sobre a remuneração de diretores. Por sua vez, a autuada alega que apenas alguns dos beneficiários dos pagamentos em questão eram empregados.

- A autuada alegou que a fiscalização considerou elementos que não se referem aos pagamentos em questão, pois tratam de programa relativo a período posterior. Assim, aponta a existência no Relatório Fiscal de informações que não condizem com os valores apurados, como por exemplo, o período de maturação indicado pela fiscalização como sendo de 3, 4 e 5 anos, na verdade, para os pagamentos em questão, teria sido de 18 meses.

Assim, foram solicitados esclarecimentos por parte da fiscalização a respeito desses itens, com a emissão de Relatório Complementar, caso se mostrasse necessário.

Em atendimento, a fiscalização emitiu a Informação Fiscal de fls. 641/643 com o seguinte teor:

- Foi informado o fundamento legal relativo à contribuição da empresa incidente sobre remunerações dos segurados empregados, restando ausente o fundamento relativo às remunerações dos segurados contribuintes individuais. Em consulta aos bancos de dados institucionais, verificou que dos 13 (treze) beneficiários, 11 (onze) eram contribuintes individuais e apenas 2 (dois) empregados. Informa o artigo 22, III da Lei 8.212/91, que representa o correto fundamento legal para a contribuição

da empresa devida em relação às remunerações dos segurados contribuintes individuais. Acrescenta que, em relação ao montante devido pela empresa, não há alteração, pois, tanto as remunerações dos empregados quanto às dos contribuintes individuais estão sujeitas à mesma alíquota de 20%.

- Com relação ao documento utilizado para embasar o lançamento, esclarece que foram apuradas contribuições referentes à competência 01/2013, quando se deu o exercício de opção de compra de ações. Ante tal critério, é irrelevante o tempo de maturação, não sendo afetado o crédito constituído. Ressalta que o importante é que se deu o exercício de opção de compra, e com valores aquém dos praticados em bolsa/mercado.

Cientificada em 27/02/2018, a autuada apresentou às fls. 659/665 manifestação tempestiva, alegando:

- A fiscalização reconhece os erros cometidos, evidenciando a nulidade das autuações.
- Aponta equívoco na Informação Fiscal, esclarecendo que restou ausente a fundamentação legal dos segurados empregados (artigo 22, I da Lei 8.212/91) e não dos contribuintes individuais, mencionada na Informação Fiscal.
- Assim, e também em decorrência da utilização pela fiscalização de plano de outorga distinto daquele que foi analisado pela fiscalização, permanecem os vícios que ensejam a nulidade.

É o relatório.

Sobreveio o acórdão nº 14-88.824, proferido pela 9ª Turma da DRJ/POR, que entendeu pela improcedência da impugnação (fl. 693-710), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

FUNDAMENTO LEGAL. IRREGULARIDADE. SANEAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO SUJEITO PASSIVO.

Observado o disposto no artigo 59 do Decreto 70.235/72, serão sanadas as demais irregularidades, incorreções e omissões quando não representarem prejuízo ao sujeito passivo, inclusive em relação ao fundamento legal do crédito tributário lançado.

PROVAS. NECESSIDADE. IRRELEVÂNCIA EM RELAÇÃO À PARTE QUE A PRODUZIU.

Os autos deverão estar instruídos com os elementos de prova necessários à demonstração da ocorrência do fato gerador. A prova presente nos autos será

apreciada e valorada na formação da convicção da autoridade julgadora, independentemente de quem a tenha produzido.

STOCK OPTIONS. BENEFÍCIO OFERECIDO COMO CONTRAPRESTAÇÃO AO TRABALHO. CARACTERÍSTICAS PRÓPRIAS COMPATÍVEIS COM SUA NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O benefício oferecido aos trabalhadores representado pelas ações da empresa negociadas a preços inferiores aos praticados pelo mercado em decorrência da adesão ao plano de opções de ações (stock options), destina-se a remunerar os serviços prestados. As características próprias deste benefício não são incompatíveis com sua natureza remuneratória.

STOCK OPTIONS. AUSÊNCIA DE PRÊMIO PARA AQUISIÇÃO DAS OPÇÕES. AUSÊNCIA DE ONEROSIDADE E RISCO. NATUREZA MERCANTIL AFASTADA.

A operação de compra de ações pelos trabalhadores em virtude de sua adesão ao plano de opções oferecidos pela empresa (stock options) não se caracteriza como negócio mercantil quando ausente o pagamento de prêmio para a aquisição das opções, pois, ausentes nessas circunstâncias a onerosidade e o risco característicos do negócio mercantil.

STOCK OPTIONS. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DA REMUNERAÇÃO.

A remuneração se consuma com a efetiva transferência aos trabalhadores das ações, sendo irrelevante a futura destinação dessas ações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 08/04/2019 (fl. 717), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 07/05/2019 (fl. 719-804), em que alega:

Nulidades:

- Houve erro na qualificação dos beneficiários do plano de stock Options, dado que o lançamento originalmente se reporta apenas a contribuintes individuais, embora no plano estejam incluídos empregados, questão que foi confirmada em sede de diligência e relevada pela DRJ;
- O instrumento analisado pela fiscalização não foi o mesmo que resultou na entrega das ações, o que também foi reconhecido pela DRJ, mas relevado;
- Houve erro de capitulação do lançamento, que foi baseado apenas no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, embora o correto fosse o artigo 28, § 9º, alínea e, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, que ganhos eventuais e abonos não integram a base de cálculo do lançamento.

No mérito:

- Alega que não é possível a incidência de contribuição previdenciária sobre aquisição de ações em plano de outorga de ações;
- Alega que não houve prova de que isso seria remuneração ou salário e essa seria uma verba paga em caráter eventual;
- Tece considerações sobre o caráter mercantil e a jurisprudência do STJ, além da forma de tributação dos eventuais ganhos nos contratos realizados a este título;
- Alega que seria impossível aplicar a Lei nº 12.973, de 2014, em caráter retroativo para abranger os pagamentos nos planos de ação por ela conduzidos;
- Não seria cabível a incidência de juros de mora sobre multa de ofício;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

A lide versa sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre planos de Stock Options ofertados pela Recorrente que foram exercidos no ano de 2013.

A Recorrente alega que teria ocorrido nulidade por ter ocorrido alteração do critério jurídico do lançamento pelo acórdão da DRJ, que foi analisado instrumento diverso daqueles que foram exercidos no ano de 2013 e que teria havido erro de capitulação do lançamento e, no mérito, que seria incabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre planos de *stock options* e que seria incabível a incidência de juros sobre multa.

Nulidades

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

A Recorrente alega uma série de nulidades, a saber

- Houve erro na qualificação dos beneficiários do plano de stock Options, dado que o lançamento originalmente se reporta apenas a contribuintes individuais, embora no plano estejam incluídos empregados, questão que foi confirmada em sede de diligência e relevada pela DRJ;
- O instrumento analisado pela fiscalização não foi o mesmo que resultou na entrega das ações, o que também foi reconhecido pela DRJ, mas relevado;
- Houve erro de capitulação do lançamento, que foi baseado apenas no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, embora o correto fosse o artigo 28, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991;

Considerando que o colegiado entendeu pela existência de nulidade mais ampla, relativa à análise de planos de opção de período incorreto, passo ao enfrentamento apenas deste ponto.

Nulidade do auto de infração por se embasar em documentos que foram reconhecidos como equivocados pela DRJ

Com relação à segunda nulidade suscitada, alega que o instrumento analisado pela fiscalização não foi o mesmo que resultou na entrega das ações, o que também foi reconhecido pela DRJ, mas relevado.

É válido destacar primeiro o trecho do despacho de diligência em que a DRJ entendeu por bem validar se a acusação fiscal estaria lastreada nos documentos analisados pela fiscalização, notadamente com relação ao quesito abaixo:

- A autuada alegou que a fiscalização considerou elementos que não se referem aos pagamentos em questão, pois tratam de programa relativo a período posterior. Assim, aponta a existência no Relatório Fiscal de informações que não condizem com os valores apurados, como por exemplo, o período de maturação indicado pela fiscalização como sendo de 3, 4 e 5 anos, na verdade, para os pagamentos em questão, teria sido de 18 meses. (fl. 636)

A resposta apresentada pela fiscalização foi a seguinte:

7. Já em relação ao mencionado no subitem 3.2, acima, entendemos que:

7.1. Primeiramente deve-se compreender o trabalho que desenvolveu o AFRFB. O mesmo apurou a contribuição devida na competência 01/2013, aquela em que se deu o exercício de opção de compra de ações. **Faz um cotejo do valor médio de mercado na data da opção com os valores de outorga, apurando uma remuneração, desta forma (pela diferença do valor das ações). Vide o tópico "VIII - DO FATO GERADOR E DA BASE DE CÁLCULO" do relatório fiscal.**

7.2. Assim, ante o critério de apuração adotado pelo AFRFB que lavrou o AI, em nada é afetado o crédito constituído. Para sua apuração é irrelevante o tempo de maturação. O importante é que se deu o exercício de opção de compra, e com valores aquém dos praticados em Bolsa/mercado.

Ato contínuo, a DRJ entendeu que não houve nulidade e complementou a informação fiscal pela alegação de que o instrumento que teria dado ensejo à apuração foi apresentado pela Recorrente em sua impugnação, o que supriria essa deficiência fundamental do auto de infração, nos termos abaixo:

Conforme fls. 21, a fiscalização se reporta ao documento assinado em 2011 que previa prazo de 3 (três), 4 (quatro) ou 5 (cinco) anos para que as opções para

compra de ações pudessem ser exercidas (a fiscalização considerou a ocorrência do fato gerador no momento em que as opções puderam ser exercidas).

Este prazo, portanto, foi completado nos anos de 2014, 2015 e 2016, respectivamente, enquanto o presente processo se refere a fatos geradores ocorridos em 2013, ou seja, referem-se a opções de compra de ações que não foram disciplinadas pelo referido instrumento.

Ante a constatação de tal deficiência na instrução processual, os autos foram encaminhados em diligência e a fiscalização não providenciou a juntada do documento que dá suporte aos fatos geradores ocorridos no período em questão, limitando-se a esclarecer que essencial é o fato de que houve a aquisição de ações por valores inferiores aos praticados no mercado.

Contudo, analisando os autos, verifica-se que se encontra às fls. 495/501 o Regulamento do Programa de Opção de Compra de Ações que se refere ao período em questão, tendo sido juntado pela própria autuada quando apresentou a impugnação.

Assim, mostra-se indispensável a presença de elementos probatórios para a comprovação da ocorrência do fato gerador. Contudo, se a princípio tais elementos deveriam ser trazidos pela fiscalização - pois tal ônus lhe compete – **não existe impedimento para se considerar o documento que é trazido aos autos pelo sujeito passivo, o que se faz em atenção ao princípio da verdade material e também do princípio de que a prova produzida não tem dono**, princípio este que se encontra atualmente positivado no artigo 371 do Código de Processo Civil:

(...)

Dessa maneira, não se trata de concordar com a alegação da fiscalização no sentido de que **tem relevância apenas o fato de que houve o pagamento de remuneração indireta mediante o exercício de opção de compra de ações a preços favorecidos, sem se importar com a documentação que instrui o processo, mas sim, de considerar que restou preenchida a necessidade de estarem os autos instruídos com os elementos de prova, ainda que o respectivo documento tenha sido trazido pela autuada, e não pela fiscalização.**

Desta maneira, não merecem ser acolhidas as questões preliminares analisadas. (fls. 702-703)

Embora a DRJ entenda que seria irrelevante a ausência de apresentação dos documentos que deram ensejo à acusação fiscal pelo fato de o contribuinte ter apresentado os referidos documentos em sua impugnação para demonstrar a insubsistência do lançamento, entendo que é dever da fiscalização imputar condutas claras, com base nos documentos analisados que permitam aferir, de forma inequívoca, a ocorrência de fato gerador.

Ainda, cumpre destacar que é óbvio que o contribuinte autuado por uma suposta irregularidade em uma operação a ele imputada, ao constar que a fiscalização se embasou em documentos incorretos que não dizem respeito ao fato gerador lançado, irá apresentar a documentação pertinente e demonstrar que a fiscalização não levantou elementos mínimos para que pudesse ser realizado o lançamento de ofício. Assim, a Recorrente, ao demonstrar que os documentos indicados pela fiscalização como lastro à ocorrência do fato gerador não correspondem aos planos de outorga das opções exercidas, evidenciou que o fundamento que deu ensejo à autuação não encontrava suporte fático.

É dizer, apurada falta grave do auto de infração pela ausência de elementos essenciais no tocante à descrição da conduta e comprovação da ocorrência do fato gerador, caberia eventualmente a retificação do lançamento – o que neste caso específico deveria ter sido realizada tanto com relação ao fundamento fático e documental que deu aporte à lavratura do auto de infração como com relação à imputação da conduta que expressamente afirmou que apenas estariam abarcados os contribuintes individuais.

Veja-se que o artigo 142 do CTN é expresso ao reconhecer que compete à autoridade administrativa privativamente a realização do lançamento quando comprovada a existência do fato gerador com base nos documentos pertinentes, lançamento este que poderia até mesmo ser alterado após a impugnação do sujeito passivo, o que deveria motivar um reinício do contencioso, com a intimação para que o sujeito passivo apresente nova impugnação, isto é, se ainda estiver dentro do prazo decadencial para a sua realização, nos termos do artigo 145, inciso I, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional

(...)

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

Considerando que os vícios ora reconhecidos têm natureza material, pois dizem respeito à descrição dos fatos e documentos essenciais para a comprovação da existência de fato gerador de contribuição, entendo pela nulidade do lançamento.

Em síntese, entendo que houve nulidade do lançamento pela análise de instrumentos de outorga de opções que não deram ensejo às operações autuadas.

Feitos estes esclarecimentos, entendo por acolher a nulidade para cancelar o lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e acolher a preliminar de nulidade para cancelar o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura