



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.722498/2013-01
ACÓRDÃO	9202-011.505 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	RICARDO SELEM MANHAES

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS E CASO CONCRETO DE *STOCK OPTIONS PLAN* COM LANÇAMENTO DE OFÍCIO CANCELADO POR ERRO NO CRITÉRIO TEMPORAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando inexistente similitude fático-jurídica entre acórdão recorrido e paradigma, por configurar anacronismo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 578/591) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 595/603) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 10/11/2022, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2202-009.429** (e-fls. 556/565), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“nulidade por vício formal”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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

Exercício: 2009

(...)

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. *STOCK OPTIONS*. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

O fato gerador em relação ao plano de compra de ações (*stock options*) ocorre pelo ganho auferido pelo obreiro, quando exercita o direito que lhe foi outorgado e adquire as ações.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto votaram pelas conclusões.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração pela Fazenda Nacional (e-fls. 567/569), pretendendo sanar alegada contradição na decisão. Sustentou que o lançamento foi cancelado, quando deveria ter sido anulado por vício formal. Isto porque, o fundamento para cancelar seria violação do art. 142 do CTN, relacionada ao método de apuração do tributo, o que daria ensejo a nulidade por vício formal, conforme jurisprudência. No entanto, os aclaratórios tiveram seguimento negado pela Presidência da Turma *a quo* (e-fls. 573/576).

Dos Acórdãos Paradigmas**Paradigma 1**

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 3201-000.248**, Processo nº 10410.002728/2007-82 (ementa na íntegra, e-fl. 585), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (1)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa.

Paradigma 2

Também, indicou-se como paradigma decisão da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2302-001.621**, Processo nº 14474.000204/2007-63 (ementa na íntegra, e-fls. 585/586), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 263/290), após notificado em 29/11/2013, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 247/260).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, relativo ao ano-calendário 2008, que apurou IRPF por força de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos na forma de concessão de opções de compra de grupos de ações (*units*). Referida outorga de Opções não foram declaradas.

A fiscalização sustentou que o contribuinte recebeu de pessoa jurídica pagamentos sob a forma de opções de compra de ações/*units* (*stock options*), condicionada à permanência do beneficiário na empresa (período do *vesting* - carência) e sem vinculação das Opções com as práticas de mercado (sendo um *stock options* personalíssimo para remunerar por *performance*), o que caracterizaria retribuição pelo trabalho prestado, com natureza remuneratória.

A fiscalização indicou como aspecto temporal da ocorrência do fato gerador a data em que implementadas as condições suspensivas contratuais das opções outorgadas, as quais, uma vez alcançadas, possibilitam o exercício do direito de compra das ações, possibilitam a aquisição dos títulos, caso o beneficiário queira exercer a Opção.

Para a fiscalização, do ponto de vista da tributação, não importa se o beneficiário exerceu ou não as Opções (se comprou ou não as ações). Implementadas as condições suspensivas contratuais das opções outorgadas compreende a autoridade fiscal incidir a tributação pela ocorrência do fato gerador. Assim, com base nesta premissa, foi lavrado o lançamento de ofício.

A fiscalização entendeu irrelevante o fato de o sujeito passivo ter ou não exercido o seu direito à aquisição de opções de compra de ações/*units* (*stock options*).

O contribuinte rechaçou toda a acusação fiscal, inclusive o aspecto remuneratório e questiona o aspecto temporal da ocorrência do fato gerador estabelecido pela autoridade lançadora, caso subsidiariamente se entenda que se trata de remuneração pelo trabalho.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 10-57.118 - 4ª Turma da DRJ/POA (e-fls. 320/336), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 343/396), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Rememora-se que o acórdão recorrido cancelou o lançamento ao entender que o fato gerador em relação ao plano de Opções de compra de ações (*stock options*) ocorre pelo ganho auferido pelo beneficiário **se e quando ele exercita o direito outorgado adquirindo as ações**, sendo o momento da aquisição o aspecto temporal.

O acórdão recorrido rechaça que o aspecto temporal da ocorrência do fato gerador possa ser o mero implemento das condições suspensivas das opções outorgadas. Isto porque, entende que se não houver a aquisição, então não haverá fato gerador, não terá ocorrido o aspecto temporal, já que este se dá no momento da aquisição das ações (*e não no momento do implemento das condições suspensivas*).

O lançamento foi cancelado, repita-se, por ter sido indicado como aspecto temporal de ocorrência do fato gerador o momento do implemento das condições suspensivas, tendo ou não ocorrido a aquisição. Na data do cumprimento das condições suspensivas, levantou-se os valores de mercado das ações e se realizou o lançamento de ofício. Na referida data de suposta ocorrência dos fatos geradores existiam, por exemplo, ações não adquiridas e, ainda assim, compuseram base de cálculo.

O acórdão recorrido traz à baila em seu voto precedente que julga improcedente o lançamento quando a autoridade fiscal afirma que o aspecto temporal e ocorrência do fato gerador é a data de vencimento da carência, independentemente do exercício (da compra) das ações, isto é, que identifica como aspecto temporal o mero implemento de condição suspensiva.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria “*stock options – fato gerador*” (*discussão sobre caráter remuneratório*) não foi admitida.

Houve interposição de agravo (e-fls. 567/569), porém restou rejeitado (e-fls. 573/576), confirmando-se a admissão prévia parcial para seguimento do recurso especial em relação a temática já destacada com indicação paradigmática correlata.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido, pois a falha apontada acarretaria a anulação do auto de infração por vício formal, e não o seu cancelamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“nulidade por vício formal”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois o lançamento deve ser anulado por vício formal, haja vista que o inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235 prescreve que o auto de infração será lavrado com a *“descrição do fato”* e, por sua vez, o art. 142 do CTN reza que a autoridade lançadora cumpre o mister de *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”*, sendo requisitos formais.

Tais requisitos formais determinam como o ato administrativo deve se exteriorizar e, assim, quando não se obedece às formalidades para a feitura do ato, o vício é formal. Pondera que *“a falha na comprovação dos fatos imputados ao contribuinte é causa de anulação do lançamento por vício formal e não de cancelamento, vez que foi preterido o método estabelecido em lei”*.

Sustenta que a jurisprudência do CARF é forte em declarar nulidade formal quando em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235 e/ou do próprio art. 142 do CTN.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 637/651) a parte interessada (Contribuinte) se manifesta pelo não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática.

Sustenta que o caso do acórdão recorrido é erro incorrido pela fiscalização quanto ao critério temporal do fato gerador adotado na autuação, isto é, o momento em que teria havido o acréscimo patrimonial do autuado. Por sua vez, o acórdão nº 3201-000.248 tratou de hipótese em que houve a falta de demonstração dos dados que serviram de base à determinação da matéria tributável, isto é, de demonstrativos de cálculo e correspondente prova documental de suporte à descrição dos fatos. De seu lado, o acórdão nº 2302-001.621 não teria trazido a descrição dos fatos em relação a imprestabilidade da contabilidade, a fim de justificar a aferição indireta que foi adotada no lançamento. Conclui que os paradigmas tratam de casos em que o saneamento do vício tido por formal não implicaria a necessidade de qualquer alteração quanto ao crédito tributário lançado, situação diversa do caso concreto em que a alteração do critério temporal do fato gerador implicaria necessariamente uma total alteração (para mais ou para menos) da base de cálculo. Explica que o acórdão recorrido anota que não houve sequer exercício das opções de compra das ações no ano autuado.

No mérito, aduz que o acórdão recorrido é correto em sua conclusão. Assevera que o acórdão vergastado cancelou o lançamento por entender que a fiscalização se equivocou ao

considerar como momento da ocorrência do fato gerador do IRPF relativo a opções de compra de ações o dia imediatamente seguinte ao término do prazo de carência, *“eis que o aspecto temporal somente ocorre quando o sujeito passivo exercita o direito que lhe foi outorgado e adquire as ações”*.

Sustenta que o vício é material, vez que o equívoco do lançamento se deu na aplicação da regra matriz de incidência. O vício não seria relacionado com a formalização (exteriorização) do ato administrativo para ser formal. O vício apresentado tem relação com a substância da regra matriz de incidência, com elemento da essência da relação jurídico-tributária, com a realidade jurídica normativa de incidência reportada, especificamente com o momento de ocorrência do fato gerador (*aspecto temporal do antecedente da regra matriz*).

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

Em 18/09/2024, o STJ publicou acórdão sobre o Tema 1226 dos seus Recursos Repetitivos (Precedentes Qualificados)¹, embora a discussão de momento nestes autos, especialmente se não ultrapassado o conhecimento, caso não adentre ao mérito, seja a discussão quanto a natureza do vício que foi declarada em relação ao lançamento de ofício.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

¹ **Tema 1226/STJ – Questão submetida:** *“Definir a natureza jurídica dos Planos de Opção de Compra de Ações de companhias por executivos (Stock option plan), se atrelada ao contrato de trabalho (remuneração) ou se estritamente comercial, para determinar a alíquota aplicável do imposto de renda, bem assim o momento de incidência do tributo.”*

Teses Firmadas pelo STJ em Precedente Qualificado – Tema 1226 (REsp 2.069.644 e REsp 2.074.564):

a) No regime do *Stock Option Plan* (art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976), porque revestido de natureza mercantil, não incide o imposto de renda pessoa física/IRPF quando da efetiva aquisição de ações, junto à companhia outorgante da opção de compra, dada a inexistência de acréscimo patrimonial em prol do optante adquirente.

b) Incidirá o imposto de renda pessoa física/IRPF, porém, quando o adquirente de ações no *Stock Option Plan* vier a revendê-las com apurado ganho de capital.

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2202-009.429**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: “Nulidade por vício formal”

(i) Paradigma (1): Acórdão 3201-000.248

(i) Paradigma (2): Acórdão 2302-001.621

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, NÃO atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Em relação ao pressuposto extrínseco da tempestividade, o recurso até se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto apenas neste particular como integrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Tem-se, ainda, uma adequada representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Porém, não há o pleno atendimento dos requisitos regimentais. Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela não se demonstra. Veja-se.

Os casos, recorrido e paradigmáticos, podem parecer semelhantes por um viés de análise de norma geral de direito tributário ou de norma geral de administração tributária, ao tratarem de vício formal ou material de lançamento de ofício, no entanto possuem bases fáticas bem distintas que ocasiona anacronismo, afastando a condição e qualificação de precedente aos paradigmas.

Ora, o acórdão recorrido trata de lançamento de ofício onde a nulidade por vício material, tratada na decisão vergastada como caso de cancelamento do ato administrativo, foi fundamentada em base fática na qual a autuada havia ofertado e entregue para seus empregados contratos de Opções de compra de ações (*stock options*), sob condição suspensiva de atender determinadas condições para fazer jus ao direito de exercício das Opções. A autoridade fiscal entendeu que no momento do cumprimento destas condições ocorreu o aspecto temporal do fato gerador, ainda que não exercida a Opção de compra das ações, inclusive calculou as contribuições previdenciárias devidas pela empresa empregadora autuada com base na diferença positiva entre o valor de mercado das ações no momento do aspecto temporal (*implemento das condições suspensivas*) e o valor monetário dado no contrato de Opções. No caso concreto, inclusive, para o momento do aspecto temporal do fato gerador, para a data dos cálculos, não havia ações que tivessem sido adquiridas, pois naquela data não houve exercício de Opções. O lançamento foi cancelado por ter sido violada a regra matriz de incidência tributária ao se compreender que houve erro no critério jurídico da data de ocorrência do fato gerador (*erro no aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária*). Se novo lançamento houvesse, os valores seriam modificados. Logo, em caso de novo lançamento, haverá modificação da identidade do crédito tributário constituído originalmente.

Por sua vez, o acórdão paradigma nº 3201-000.248 (primeiro precedente indicado) trata de base fática intrincada com comércio exterior para aplicação de multa aduaneira, tendo o procedimento fiscal sido dirigido a propor a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias. A nulidade por aduzido vício formal se deu porque, dentre outros fundamentos *“no auto de infração persistem omissões e inconsistências no tocante à determinação da matéria tributável e subsiste a ausência de documentação idônea que sirva de base à apuração do valor correto da multa a ser aplicada, fatos que comprometem a validade do lançamento”*. Fala-se, portanto, inclusive na *“ausência de documentação idônea”*. Não há este contexto de fato no acórdão recorrido, não há este outro fundamento distinto. As situações são totalmente díspares, logo inexistente qualificação de precedente para o referido caso.

Noutro vértice, o acórdão paradigma nº 2302-001.621 (segundo precedente indicado) trata de base fática intrincada com lançamento de ofício por aferição indireta, isto é, cuida de caso no qual a fiscalização se utilizou do arbitramento por aferição indireta, pois a contabilidade não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a serviço da autuada (*a contabilidade teria vícios*). Consta que o percentual do valor da mão de obra contida nas notas fiscais de prestação de serviços se situava, quase sempre, abaixo de 10%, refletindo

enorme discrepância quando comparado com os percentuais estabelecidos na Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005. O crédito foi apurado com base no percentual de 40%, incidente sobre as faturas de prestação de serviço, com base no disposto pelo art. 427 da referida Instrução Normativa. A nulidade por vício formal ocorreu porque a fiscalização não teria apresentado a “descrição do fato” que ensejou e justificou a aferição indireta, embora toda a roupagem e a constituição do crédito tributário estivesse lá, inclusive quanto as competências e matéria tributável.

Assentou-se, no segundo paradigma, que o relatório fiscal não descreveu os vícios da contabilidade ou não explicou a imprestabilidade da contabilidade (não descreveu os fatos para desconsiderar a mão de obra registrada na contabilidade), apesar de falar de toda a teoria sobre arbitramento por aferição indireta e mencionar que os registros não seriam reais quanto a remuneração escriturada na contabilidade. Daí vai assentar a nulidade por vício formal para sanar essa deficiência. A situação é bem distinta do acórdão recorrido. A correção da falta, com melhor detalhamento a justificar a aferição indireta, não traria modificação da identidade do crédito tributário constituído originalmente em caso de novo lançamento (*apenas detalharia os vícios de contabilidade e os motivos para desconsiderar a mão de obra registrada que vão justificar a aferição indireta*). Não haveria mudança de identidade do crédito tributário, não mudaria competências.

Tem-se ausência de similitude fática entre os acórdãos cotejados, destarte os modelos adotados impossibilitam a comparação entre as respectivas conclusões.

Desta forma, os apontados paradigmas apresentam anacronismo e não podem servir para tentativa de reforma do acórdão recorrido.

Sendo assim, não reconheço o dissenso jurisprudencial e deixo de conhecer do recurso especial de divergência.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional das alegadas divergências jurisprudenciais, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme debate relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, não conheço do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros