



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721700/2018-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.230 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2020
Recorrente COGNA EDUCAÇÃO S.A. (NOVA DENOMINAÇÃO DE KROTON EDUCACIONAL S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2017

PRELIMINAR. NULIDADE. NÃO APRECIÇÃO DE TODAS AS QUESTÕES SUSCITADAS NA IMPUGNAÇÃO.

O julgador administrativo está obrigado a enfrentar todas as questões suscitadas pelas partes capazes de infirmar ou enfraquecer a conclusão adotada na decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento à preliminar de nulidade arguida no recurso voluntário, sendo anulada a decisão recorrida para que uma nova decisão seja proferida com a apreciação de todas as alegações apresentadas na impugnação.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

A DRF/Belo Horizonte lavrou auto de infração, fls. 2/20, exigindo do contribuinte acima identificado e dos responsáveis solidários a contribuição patronal no valor principal de R\$ 65.942.569,47, acrescido de multa proporcional e juros de mora calculados até 8/2018, pelo não oferecimento à tributação de valores pagos ou creditados a contribuintes individuais, no período de 1/2014 a 9/2017.

O Termo de Verificação Fiscal, fls. 23/48, destaca, no § 7, que o contribuinte apresentou GFIPs 'sem movimento' para todo o período fiscalizado e apurou o fato gerador das contribuições previdenciárias nas remunerações pagas ou creditadas através de planos de opções de compras de ações, as quais foram identificadas pelas demonstrações financeiras apresentadas à Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Após realizar extenso arrazoado a respeito da documentação analisada, da holding e seu grupo econômico, do histórico dos planos de opções e dos conceitos aplicáveis da matéria ao caso concreto, a fiscalização concluiu que:

82. Considerando as características supracitadas, conclui-se que as prestações pagas através dos Planos de Opções possuem clara natureza de contraprestação remuneratória pelos serviços prestados pelos beneficiários dos Planos de Opções, enquadrando-se como remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, subsumidas aos dispositivos legais já referenciados acima.

O arrolamento dos responsáveis solidários ao polo passivo da obrigação tributária está fundamentado nos arts. 30, Lei n.º 8.212/91, 222, RPS, e 124, I, CTN.

Empresa e a maior parte dos responsáveis solidários tomaram conhecimento do lançamento em 31/8/2018, conforme a assinatura aposta nos Termos de Ciência de Lançamento, fls. 3.091/3.138.

Fateci Cursos Técnicos S/S tomou ciência do lançamento em 11/9/2018, conforme AR às fls. 3.140/3.141.

Clauder Ciarlini S/S tomou ciência do lançamento em 13/9/2018, conforme AR às fls. 5.082/5.083.

Impugnações apresentadas em:

- 28/9/2018:
 - Orme Serviços Educacionais Ltda (fls. 3.147/3.175);
 - Iuni Educacional – Unime Salvador Ltda (fls. 3.210/3.238);
 - PAX Editora e Distribuidora Ltda (fls. 3.273/3.301);
 - Iuni Unic Educacional Ltda (fls. 3.337/3.365);
 - Centro de Ensino Atenas Maranhense Ltda (fls. 3.402/3.430); e
 - Editora e Distribuidora Educaional S/A (fls. 3.461/3.489).
- 1/10/2018:
 - Unime – União Metropolitana para o Desenvolvimento da Educação e Cultura Ltda (fls. 3.536/3.564);
 - União de Faculdades do Amapá Ltda (fls. 3.603/3.631);

- União Educacional Cândido Rondon – Unirondon Ltda (fls. 3.668/3.696);
 - Unic Sorriso Ltda (fls. 3.736/3.764);
 - Centro Educacional Leonardo Da Vinci S/S Ltda (fls. 3.800/3.828);
 - Unic Educacional Ltda (fls. 3.862/3.890);
 - Da Vinci Serviços Educacionais (fls. 3.926/3.954);
 - **Kroton Educacional (fls. 3.986/4.045);**
 - Saber Serviços Educacionais (fls. 4.124/4.152);
 - Projecta Educacional (fls. 4.202/4.230);
 - União de Ensino Unopar Ltda (fls. 4.272/4.300);
 - Sociedade Piauiense de Ensino Superior (fls. 4.341/4.369);
 - Instituto Excelência Ltda (fls. 4.396/4.424);
 - Anhanguera Educacional Ltda (fls. 4.479/4.507);
 - Edufor Serviços Educacionais (fls. 4.551/4.579);
 - Clauder Ciarlini Filho S/S (fls. 4.626/4.654);
 - Clínica Médica Anhanguera (fls. 4.700/4.728); e
 - Fateci Cursos Técnicos (fls. 4.777/4.805).
- 3/10/2018:
 - Pitágoras – Sistema de Educação Superior Sociedade Ltda (fls. 4.855/4.883); e
 - Anhanguera Educacional Participações S/A (fls. 4.932/4.960).

A impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado pretende desconstituir o lançamento por estes argumentos: 1) Nulidade por falta de motivação e erro na determinação do sujeito passivo, fato gerador e responsáveis solidários, 2) Incongruência na eleição do fato gerador em conformidade com o entendimento de remuneração, 3) Ausência de caráter remuneratório dos planos de opção, 4) Natureza mercantil dos planos de opção, 5) Inaplicabilidade de norma contábil para determinar a natureza dos planos de opção e 6) Impossibilidade de exigência de multa em caso de dúvida.

As impugnações manejadas pelos responsáveis solidários têm o mesmo conteúdo e argumentação: 1) Nulidade do termo de responsabilidade tributária por fundamentação deficiente, 2) Ilegitimidade passiva, pois a) Ausência de lei complementar impede a atribuição de

responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN, b) Ausência de interesse comum, c) Ausência de atendimento à finalidade da norma que prevê a responsabilidade solidária aos integrantes do mesmo grupo econômico, e 3) Reitera as razões de improcedência do lançamento aduzidas na impugnação do contribuinte acima identificado.

A 3ª Turma da DRJ/Campo Grande, unanimemente, rejeitou as preliminares arguidas e julgou serem improcedentes as impugnações, no bojo do Acórdão n.º 04-47.669, de 30/1/2019, às fls. 5.088/5.126.

Para visualizar adequadamente o atendimento do prazo recursal, entabulei a empresa / responsável solidária, data e meio de ciência e data de interposição do recurso voluntário:

Sujeito Passivo	Data de Ciência	Meio de Ciência	Página	Data do Recurso Voluntário	Página	Páginas do Recurso Voluntário
Anhanguera Educacional	07/03/2019	DTE	5.237	03/04/2019	5.418	5.419/5.455
Anhanguera Educacional Participações	06/03/2019	DTE	5.187	03/04/2019	5.331	5.332/5.368
Centro de Ensino Atenas Maranhense	06/03/2019	DTE	5.188	04/04/2019	6.130	6.131/6.170
Centro Educacional Leonardo da Vinci S/S	03/04/2019	AR	7.805	03/04/2019	5.240	5.243/5.279
Clauder Ciarlini Filho	05/04/2019	AR	7.803	04/04/2019	6.317	6.320/6.359
Clínica Médica Anhanguera	07/03/2019	DTE	5.236	03/04/2019	5.596	5.597/5.636
Da Vinci Serviços Educacionais	03/08/2019	AR	7.946	04/04/2019	6.411	6.414/6.453
Editora e Distribuidora Educacional	06/03/2019	DTE	5.186	04/04/2019	6.225	6.226/6.262
Edufor Serviços Educacionais	01/04/2019	AR	7.790	03/04/2019	5.686	5.689/5.728
Fateci Cursos Técnicos	09/08/2019	Edital	7.806	04/04/2019	6.505	6.509/6.548
Instituto Excelência	07/03/2019	DTE	5.238	04/04/2019	6.600	6.601/6.640
Iuni Educacional - Unime Salvador	09/08/2019	Edital	7.807	04/04/2019	7.469	7.470/7.509
Iuni Unic Educacional	06/03/2019	DTE	5.186	04/04/2019	6.985	6.986/7.022
Kroton Educacional	28/03/2019	AR	7.783	03/04/2019	5.957	5.958/6.035
Orme Serviços Educacionais	28/03/2019	AR	7.767	04/04/2019	6.690	6.691/6.730
PAX Editora e Distribuidora	28/03/2019	AR	7.780	04/04/2019	6.789	6.790/6.829
Pitágoras – Sistema de Educação Superior Sociedade	28/03/2019	AR	7.770	03/04/2019	5.505	5.508/5.544
Projecta Educacional	28/03/2019	AR	7.761	04/04/2019	7.080	7.081/7.120
Saber Serviços Educacionais	28/03/2019	AR	7.773	04/04/2019	7.371	7.372/7.411
Sociedade Piauiense de Ensino Superior	02/04/2019	AR	7.793	04/04/2019	7.666	7.669/7.708
União de Ensino Unopar	28/03/2019	AR	7.764	04/04/2019	6.887	6.888/6.927
União de Faculdades do Amapá	07/03/2019	DTE	5.234	03/04/2019	5.780	5.781/5.820
União Educacional Cândido Rondon - Unirondon	06/03/2019	DTE	5.186	04/04/2019	7.567	7.568/7.607
Unic Educacional	02/04/2019	AR	7.804	04/04/2019	7.178	7.179/7.215
Unic Sorriso	05/04/2019	AR	7.796	04/04/2019	7.273	7.274/7.313
Unime – União Metrop para o Desenv da Ed e da Cult	07/03/2019	DTE	5.235	03/04/2019	5.870	5.871/5.907

Destaco que as empresas Iuni Unic Educacional e União Educacional Cândido Rondon – Unirondon foram baixadas e incorporadas por Editora e Distribuidora Educacional.

Contrarrazões apresentadas às fls. 8.122/8.229.

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

Os recursos voluntários apresentados pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários são tempestivos e deles tomo conhecimento por atenderem as demais formalidades legais.

Tendo apreciado as razões recursais dos recorrentes (contribuinte e responsáveis solidários) e as contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e cotejado a decisão de primeira instância à luz dos argumentos apresentados nas impugnações por aqueles formalizadas, é meu dever **votar pela nulidade do Acórdão nº 04-47.669**, da 3ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, a fim de que os autos sejam devolvidos a esta unidade para proferir uma nova decisão, pelas razões de fato e direito que passo a expor.

Em verdade, a decisão recorrida é expressa em seu entendimento de que as razões de pedir a nulidade do lançamento são, na realidade, matérias de mérito, daí porque se debruçou somente sobre o aspecto formal ao abordar o cerceamento do direito de defesa, não os elementos materiais do lançamento, em se tratando da validade do auto de infração. Foram estes os termos:

No caso em exame, cada impugnante suscita o reconhecimento da nulidade em diversos tópicos, cuja apreciação se confunde com o escrutínio do mérito do procedimento fiscal que será oportunamente abordado em tópicos seguintes.

Entretanto, o voto lacônico e genérico jamais aborda as questões aptas a infirmar ou enfraquecer as conclusões atingidas pela fiscalização.

A primeira lacuna que identifiquei no acórdão está na não apreciação do argumento de inexistência de vínculo entre o contribuinte e as pessoas físicas que, alegadamente, prestaram-lhe serviços e foram remuneradas mediante *stock options*, objeto dos §§ 66 a 81 do Termo de Verificação Fiscal, e também se havia particularidades nos Planos de Opções a ponto de ensejar uma análise individualizada de cada um, em vez de estes serem autuados como se fossem idênticos ou suficientemente similares.

Na ótica da fiscalização, o contribuinte não detinha vínculo direto com as pessoas físicas prestadoras de serviços, as quais, na realidade, mantinham vínculo empregatício ou funcional com as pessoas jurídicas integrantes daquele que considerou ser um grupo econômico. Destarte, havia um vínculo indireto em que o contribuinte usufruía o labor destas pessoas físicas.

Referido vínculo precisava ser objeto de escrutínio pela autoridade julgadora de primeira instância, analisando a autuação fiscal e a argumentação do recorrente, assim como os elementos probatórios carreados aos autos para chegar à conclusão da existência ou não do liame de que depende toda a autuação. Noutros termos, o julgador deveria haver debatido a efetividade da prestação de serviços.

Entretanto, a Delegacia de Julgamento só analisou a tributação de *stock options* em abstrato, não concretamente, falhando em não se deter nos apontamentos do caso analisado e nos esclarecimentos e provas apresentados pela recorrente.

Igualmente, caberia à autoridade julgadora aferir se os Planos Kroton 2009, 2013 e 2015 e Anhanguera 2010 e 2013 eram, como esposado no § 41 do Termo de Verificação Fiscal, semelhantes em estrutura e regras a fim de serem tratados de modo intercambiável pelo agente fiscal.

41. Por concisão, vamos referenciar os planos como Planos KROTON 2009, 2013 e 2015 e Planos ANHANGUERA 2010 e 2013. 41. Todos os planos analisados possuem estrutura e regras semelhantes e se encaixam na estrutura multifásica geralmente aplicável aos Planos de Opções já analisada anteriormente, no entanto, existem algumas diferenças de regras importantes entre eles. A seguir listaremos as características mais importantes dos Planos de Opções analisados. **Foi incluído em anexo um Quadro Comparativo contendo as principais características dos Planos de Opções da KROTON, para melhor análise desse conteúdo.** (grifo do original)

Contudo, no acórdão recorrido, não existe a mais remota discussão ou menção acerca dos planos de opções citados, nem se seus elementos definidores poderiam ensejar consequências tributárias diversas daquela apurada pela ação fiscal.

A segunda lacuna que pode identificar envolve a responsabilização solidária das vinte e cinco empresas, dentre as quais o recorrente argumenta que apenas oito tinham opcionistas em seus quadros funcionais, e também a discussão firmada em torno do grupo econômico de que defluiu a responsabilização solidária com fundamento no art. 124 do CTN, e art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Este ponto sequer foi abordado pela autoridade julgadora que, de novo, somente tratou de debatê-lo *en passant*:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O Código Tributário Nacional traça a acentuada diferença entre contribuintes e responsáveis, sendo aqueles (contribuintes) os que têm contato direto com o fato gerador, e esses (responsáveis), todos os outros abarcados pela responsabilidade decorrente da lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A norma do art. 124 do Código Tributário Nacional trata de responsabilidade tributária, muito embora esteja localizada entre as normas gerais do capítulo que regula a sujeição passiva tributária.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Portanto, o sujeito passivo pode se referir ao contribuinte, aquele ocupante do polo passivo da relação obrigacional em seu sentido mais estrito, ou ao responsável aquele que, embora detentor de um dever, não está diretamente relacionado à obrigação.

Consta nos autos do lançamento fiscal que várias empresas foram cientificadas como sujeitos passivos solidários, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), pela configuração de **grupo de empresas**, cujo motivo determinante para a autuação da empresa, está fundamentado na Lei nº 8.212/91 em seu art. 30 c/c Regulamento da Previdência Social (RPS), art. 222:

Lei nº 8.212/91

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...].

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

[...].”

Regulamento da Previdência Social

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento.

Traz-se em reforço, a Instrução Normativa RFB nº 971, DOU de 17/11/2009, legislação que regula o procedimento fiscal e dispõe nos seguintes termos:

Art. 152. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si, conforme disposto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991;

A doutrina leciona que o **interesse comum** a que alude o inciso I, do art. 124, do CTN não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação, mas trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador da obrigação tributária.

Segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o “**interesse comum**” apenas resta caracterizado quando as **empresas do grupo** desempenham a mesma atividade configuradora do fato gerador.

Há **interesse comum** que justifica a responsabilidade tributária solidária quando os integrantes de **grupo de empresas** ocultam ou registram indevidamente negócios jurídicos realizados entre elas para benefício comum.

Assim, por ter sido identificado elementos caracterizadores do **grupo de empresas**, conclui-se pela responsabilidade solidária dessas pessoas jurídicas que têm relação de interesse no fato tributário apurado no lançamento. (grifei)

Grifadas estão as únicas menções a ‘interesse comum’ e ‘grupo econômico’ (e suas variações) no acórdão, revelando que o julgamento debruçou-se exclusivamente em temas de direito, não de fato.

Afinal, quais os negócios jurídicos realizados em mútuo benefício que as empresas do grupo ocultaram ou registraram indevidamente? Quais os elementos que ensejaram a caracterização do grupo de empresas pela fiscalização?

Era indispensável que a autoridade de primeira instância houvesse, de novo, analisado a autuação fiscal e cotejado com a argumentação do contribuinte a fim de discutir a formação do grupo econômico e a existência de interesse comum.

Do contrário, baseou-se em ilações gerais e citações da legislação de regência sem se acautelar de associá-las aos fatos concretos.

Pior: a análise das impugnações dos responsáveis solidários fragiliza, ainda mais, a decisão de primeira instância, tendo aquelas tratado especificamente da sujeição passiva e, em caráter subsidiário, feito remissão à impugnação de mérito apresentada pelo contribuinte.

A primeira crítica apontada à autuação fiscal é a fundamentação insuficiente do lançamento ao atribuir a responsabilidade solidária com fulcro nos arts. 30, IX, Lei nº 8.212/91, 222 do RPS e 124, I, CTN, sem apresentar suas considerações se haveria a formação de grupo econômico de fato ou de direito.

Competiria à autoridade julgadora analisar o Anexo Documentos Gerais Ref. E04, onde a fiscalização entendeu restar configurado o grupo econômico Kroton, vide §§ 21 e 22 do Termo de Verificação Fiscal, **mas não o fez.**

Ademais, em virtude de a sujeição passiva solidária estar fundamentada no art. 124, II, CTN e no interesse comum no Termo de Verificação Fiscal, **em aparente erro material não tratado no julgamento de primeira instância,** a defesa dos responsáveis solidários teceu argumentos contra ambas as espécies de responsabilização, temas estes também não enfrentados.

Enfim, como citei antes, alegadamente dezessete das empresas solidárias sequer possuíam funcionários em seus quadros com a opção de compra de ações. E mesmo que este não seja um argumento determinante em se tratando do aspecto meritório da autuação – a tributação das *stock options* –, deveria haver sido analisado apropriadamente, pois decerto poderia desaguar no rompimento da solidariedade em alusão às empresas citadas.

Uma terceira lacuna identificada no acórdão está na adoção da solicitação de exercício da opção, não de seu efetivo exercício, como a data eleita para a ocorrência do fato gerador, na forma dos §§ 100 a 103 do Termo de Verificação Fiscal. Também deveria averiguar **se está correta a base de cálculo do lançamento** tendo por base a data acima, como detalhado nos §§ 104 a 106.

103. Em contato telefônico com o Auditor-Fiscal, o senhor César Augusto da Silva, Diretor da KROTON, justificou a não apresentação da data solicitada afirmando que a empresa não dispunha da informação precisa da data de efetivo exercício, apenas tinha o controle da data de solicitação. Assim, a fiscalização adotou a data de solicitação do exercício como parâmetro temporal para a apuração do fato gerador, uma vez que a informação solicitada não foi apresentada pelo contribuinte.

...

106. O valor de mercado das ações foi obtido através de consulta ao arquivo de cotações históricas disponibilizado pela BMF/Bovespa e que registra a variação de preços da ação ordinária outorgada (“KROT3”) no mercado à vista, tendo sido considerado o preço médio no pregão do dia correspondente a data de solicitação de exercício (ou do pregão imediatamente anterior, caso não tenha ocorrido pregão no dia) informada para cada beneficiário. Para o período até 11/09/2014 as cotações foram ajustadas para refletir a alteração na composição acionária procedida pela companhia neste período.

Mais uma vez, entendo ser dever da autoridade julgadora de primeira instância discutir se a data do fato gerador escolhida, em conformidade com o circunstancial relatado pela fiscalização, macularia ou não o lançamento e, neste caso, rever, se julgar necessário, a exigência fiscal a partir do ajuste da base de cálculo.

Pois, embora haja jurisprudência consolidada por este Colegiado a respeito de qual seja a data de ocorrência do fato gerador na hipótese de remuneração efetuada mediante *stock options*, faz-se necessário que a autoridade julgadora expressasse livremente seu entendimento.

Isto, no entanto, não ocorreu, tendo a r. autoridade falhado em emitir qualquer pronunciamento a respeito destes elementos da autuação fiscal.

Ainda acerca do fato gerador, a decisão de primeira instância permaneceu silente ou, quando muito, abreviada em se tratando da argumentação do recorrente de que houve ilegal deslocamento da data do fato gerador do momento da outorga das opções pra o exercício destas, contrariando, em seu entender, o art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

O máximo que a Delegacia de Julgamento comunicou a esta respeito está abaixo transcrito:

Quanto à outorga das opções de compra de ações para trabalhadores, essa se traduz em um contrato pendente de condição suspensiva, pois no momento da outorga há apenas uma expectativa de direito com relação ao exercício das opções, direito este condicionado a uma situação temporal (cumprimento do prazo de carência) e, a uma situação laborativa (manutenção da prestação de serviço do trabalhador), com as seguintes características:

- (i) como regra geral só poderão ser exercidas as opções cujos detentores, ao final do prazo de carência, ainda estejam prestando serviços à companhia.
- (ii) com o fim do período de carência o trabalhador adquire o direito de opção de compra, que é um bem economicamente apreciável e que passa integrar o seu patrimônio.
- (iii) como contrato pendente de condição suspensiva, aquele que somente se aperfeiçoa com o implemento dessas condições.
- (iv) como fato gerador da obrigação tributária principal, é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. (art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN)
- (v) tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento que ela esteja definitivamente constituída. (art.116, II do CTN)

(vi) tratando de situação jurídica pendente de condição suspensiva (no caso das outorgas de opções de ações para trabalhadores), o negócio jurídico reputa-se perfeito e acabado desde o momento do implemento da condição. (art. 117 do CTN)

As outorgas de opções de ações para trabalhadores reputam-se perfeitas e acabadas na data em que ocorre o vencimento do prazo de carência, que é o momento do implemento da condição suspensiva contratual.

Em se tratando da natureza dos planos de opções, a autoridade julgadora emitiu sua opinião, porém de modo raso e desapegado dos argumentos juntados pelo recorrente:

Para rechaçar a incidência da contribuição previdenciária defende-se a ideia, já ultrapassada, de que a remuneração do empregado é constituída tão somente por verbas representativas de contraprestação do efetivo labor do empregado.

[...]

O conceito de remuneração não mais se encontra circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta do trabalho por ele prestado ao empregador. Desde a edição do diploma celetista, as relações de trabalho têm se tornado cada vez mais complexas e diversificadas. Novas exigências têm sido impostas aos empregados e têm se tornado corriqueiras. Da mesma forma, novas rubricas salariais têm sido criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e vigor dos músculos.

Assim é que a remuneração tem de ser interpretada, não somente como contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas, de forma mais abrangente, como todas as verbas recebidas pelo trabalhador em razão do contrato de trabalho firmado.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue regra segundo a qual, observado o mínimo legal, as partes podem pactuar livremente. No contexto atual, o empregado pode oferecer ao empregador, além do seu labor, a sua imagem, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado etc. Já o empregador, por seu turno, pode oferecer, além do salário (*estricto sensu*), uma série de vantagens diretas, indiretas, utilidades e assim por diante.

No entanto, mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de “mera liberalidade” ostentam em sua essência uma nota de contraprestação. Todas elas têm por objetivo, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o trabalhador estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador. Nesse sentido, é o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

[...]

Registre-se que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas legais mais atuais se divorciou de forma substancial do conceito ultrapassado de que aquela seria composta apenas por verbas representativas de contraprestação pelo efetivo labor do empregado. Assim é a definição jurídica de salário de contribuição contida no art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

[...]

Note-se que o conceito jurídico de salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, do interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Nesse cenário, a regra primária é a tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência, que no caso específico das contribuições previdenciárias, a exceção encontra-se estatuída no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpra observar que, nos termos do art. 111, II, do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedem outorga de isenção. Nesse diapasão, para que se exclua determinada parcela da regra de incidência, é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção. Tanto é assim que, em sendo as parcelas arroladas no aludido §9º pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, as mesmas integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária para todos os fins e efeitos.

Assim, avulta que os benefícios do *Stock Options Plan*, dada a sua natureza jurídica de gratificação, bem como por não constar expressamente do rol *numerus clausus* de hipóteses da não incidência tributária, representa parcela integrante do salário de contribuição dos segurados, estando sujeito, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

A decisão de primeira instância discorre a respeito do conceito de remuneração para então concluir que os benefícios de planos de ação representam parte integrante do salário-de-contribuição, por possuírem natureza jurídica de gratificação e não estarem sujeitos à norma de não incidência tributária.

Em nenhum momento, porém, a autoridade julgadora demonstrou por que entende que os planos de ação autuados têm natureza remuneratória (de gratificação), sequer debateu a respeito da tese defensiva de que possuíam, em seu entendimento, natureza mercantil.

A partir do § 143 em diante, a impugnação rebate as acusações fiscais, enquanto discorre acerca dos caracteres de pessoalidade, bilateralidade, contraprestação e habitualidade e diverge da conclusão da fiscalização. Ato contínuo, elencou as características que lhe auxiliam na conclusão de se tratarem de contratos mercantis, acostadas nos próprios contratos de outorga de ações e aspectos circunstanciais para tratar, especificamente, do risco.

Nenhum destes pontos fora objeto de análise pela autoridade julgadora que, como evidenciado, decidiu pela procedência da tributação das *stock options* sem avaliar este entendimento nos elementos fáticos e circunstanciais que permeiam o caso.

É uma decisão insustentável para ambas as partes.

Os sujeitos passivos da obrigação tributária constituída não exerceram, a contento, seu direito à defesa, constitucionalmente assegurado, pois a decisão de primeira instância falhou em averiguar a argumentação apresentada, prestando uma decisão genérica e inespecífica, deixando a tarefa a este Conselho que, se prosseguisse na análise das razões recursais, terminaria por suprimir uma instância administrativa.

A Fazenda Pública, na figura da PGFN, responsável pela cobrança e pela defesa do crédito tributário, também é parte prejudicada pela decisão frágil, pois não pode assegurar a aderência dos valores constituídos caso estes venham a ser disputados judicialmente.

A cautela e respeito ao Processo Administrativo Fiscal demandam, portanto, que tomemos a **decisão saneadora** de anular a decisão de primeira instância, compulsando que a Delegacia de Julgamento *a quo* reanalise os argumentos defensivos espostos nas impugnações

do contribuinte e responsáveis solidários e professe sua decisão, enfrentando aqueles capazes de infirmar ou enfraquecer o lançamento e os vínculos de sujeição passiva solidária.

A propósito, as contrarrazões da PGFN enfatizam, ainda que indiretamente, quanto a decisão da Delegacia de Julgamento fora omissa, lacônica e genérica:

Ante o exposto, fica evidente o escorreito procedimento da autoridade julgadora de primeira instância, cabendo rejeitar a alegação de nulidade. No tocante aos pontos que, alega o recorrente, a decisão foi omissa, uma vez que as matérias foram reiteradas em sede recursal, serão examinadas no momento oportuno.

...

Devidamente demonstrada a efetiva operação da holding controladora do grupo, resta afastar a alegação de que a autoridade fiscal não provou a prestação de serviços pelos beneficiários dos planos. **Diversamente do deduzido no recurso voluntário, a prestação de serviços diretamente à holding não apenas é mencionada pela autoridade, como é adequadamente comprovada.**

No parágrafo 67 do TVF, que ora se reproduz, a autoridade fiscal é expressa em dizer que os beneficiários dos planos de stock option **foram remunerados por serviços prestados à holding KROTON EDUCACIONAL S.A.**, hoje COGNA EDUCAÇÃO S.A. Em seguida, a auditoria indica os **elementos de prova** que embasaram a eleição da holding como sujeito passivo. **Foram justamente os contratos concessivos das opções de compra de ações.** Cada um deles aponta que o plano de opção de compra ações – SOP é oferecido em razão das atividades exercidas em favor da então KROTON, a maioria deles, inclusive, especifica o múnus remunerado pelo plano de stock options. A autoridade chega a transcrever dois exemplos de contratos. Transcreve-se o relatório fiscal no ponto:

...

Embora desnecessário, pois há prova bastante nos autos, registre-se que a prova documental pode ser fácil e amplamente corroborada por simples pesquisa à rede mundial de computadores. O quadro abaixo sintetiza as informações reunidas a partir de pesquisa amostral. Indicam-se, em relação a diversos beneficiários, as informações quanto às atividades desempenhadas constantes dos contratos, a folha do processo eletrônico em que essa informação pode ser encontrada e o endereço eletrônico que confirma a fundamentação do lançamento.

...

O relatório fiscal também estabeleceu, de forma clara, que a natureza do vínculo entre as pessoas físicas e a então KROTON correspondia ao de prestação de serviços. Não havia elementos para concluir pela formação de vínculo empregatício entre a então KROTON e os seus diretores, conselheiros e membros de comitê consultivo. A Fiscalização pontuou que as relações de prestação de serviços sequer foram formalizadas, exceto pela declaração nos contratos de outorga de opções de ação.

Em seguida, o TVF, às e-fls. 36-37, destacou que diretores, conselheiros e administradores de alto nível atuam por meio de mandato, representando os interesses dos controladores e demais acionistas, confundindo-se, pois, com a figura do empregador, razão pela qual se entende que estaria caracterizado conflito de interesses caso sua relação com a sociedade fosse empregatícia, ou seja, a maioria dos beneficiários sequer poderia manter relação de emprego com a KROTON. Menciona o Enunciado 269 da Súmula da Jurisprudência do TST.

Demonstrado que a qualificação dos beneficiários como contribuintes individuais para fins de caracterização do fato impositivo foi devidamente fundamentada, afastam-se as alegações de vício na sujeição passiva, mostrando-se irrepreensível a eleição da autoridade fiscal, devidamente acompanhada da necessária fundamentação.

Em seguida, se note que, evidenciada a prestação de serviços diretamente à holding COGNA, então KROTON, as alegações de prejuízo aos beneficiários que mantinham relação de emprego com outras sociedades do grupo, ao argumento de que não seriam preservados todos os direitos inerentes ao vínculo de emprego, restam prejudicadas.

A remuneração, no caso, diz respeito à relação de prestação de serviços distinta, que não é determinada pelo vínculo com as outras empresas do Grupo. Embora já demonstrado a sobejo, repise-se, o vínculo que ensejou a remuneração se estabeleceu entre as pessoas físicas e a holding, os beneficiários atuavam como conselheiros, diretores, membros de comitês junto à KROTON.

...

A partir do documento de e-fl. 472, Anexo E04_GRUPO_ECONOMICO.PDF3, verifica-se que a holding COGNA, então KROTON, detinha 100% das participações societárias de cada uma das sociedades elencadas como responsáveis solidárias. O documento constitui prova bastante de que a KROTON era a controladora de tais empresas. Deve restar frustrada, portanto, a tentativa da recorrente de negar que faz parte de um grupo econômico, assim como a equivocada alegação de que a Fiscalização não teria comprovado a existência do grupo.

Em reforço à comprovação da existência do grupo econômico, ressalta-se: (i) que instruem o feito o **Demonstrações Financeiras Individuais Consolidadas de KROTON EDUCACIONAL S.A. e controladas** (e-fls. 108 e ss 213 e ss), (ii) bem como da circunstância de que a **KROTON EDUCACIONAL S.A., holding do Grupo, conta em seus quadros com pessoas que mantêm vínculos em postos chave das sociedades controladas.**

...

A partir dos excertos reproduzidos, não é difícil concluir que as contrarrazões da PGFN ignoram a decisão de primeira instância e preenchem as lacunas nela existentes a fim de defender, detidamente, o lançamento, indicando os trechos do Termo de Verificação Fiscal e as provas carreadas pela fiscalização.

A PGFN também defende, robustamente, a tributação das *stock options*, atacando ponto a ponto as razões recursais do contribuinte e responsáveis solidários, inclusive introduzindo o direito comparado e a jurisprudência administrativa e judicial, trecho os quais evitei reproduzir a título de economia processual.

Ocorre que, ao fazer este trabalho pormenorizado de 108 páginas, a PGFN revelou a fragilidade da decisão recorrida, que, em seu voto de 12 páginas – a maioria destas dedicada a aspectos gerais, como ausência de vinculação a decisões judiciais ou administrativas, nulidades e decadência – apenas sobrevoa os argumentos aduzidos pelas impugnantes.

Não se considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos aduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada. Nesse sentido, o disposto no art. 489, § 1º, IV, do Código de Processo Civil, aplicável ao processo administrativo fiscal por força do seu art. 15.

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

...

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

...

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

Esta Seção tem posição firme em declarar a nulidade das decisões de primeira instância que não enfrentarem os argumentos aduzidos na impugnação:

Acórdão 2402-007.480, de 6/8/2019

DECISÃO RECORRIDA. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. NULIDADE. Os argumentos capazes de, em tese, infirmar parte da decisão recorrida, devem ser enfrentados pelo órgão de julgamento.

Acórdão 2201-004.849, de 17/1/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. É nula, por preterição do direito de defesa, a decisão que deixa de enfrentar todos os argumentos deduzidos na impugnação que sejam essenciais à solução da lide administrativa, à luz do que determina o art. 59, II, do Decreto 70.235, de 1972.

Acórdão 2201-005.360, de 7/8/2019

PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância proferida com preterição do direito de defesa, sem a análise de argumentos relevantes da impugnação, que seriam capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Acórdão 2401-006.192, de 10/4/2019

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA. É nulo o acórdão proferido com preterição do direito de defesa, caracterizada pela não apreciação de argumentos relevantes ou por fundamentação insuficiente.

Portanto, houve preterição ao direito de defesa em conformidade com o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, devendo a decisão recorrida ser anulada e os autos devolvidos à DRJ para que este órgão profira um novo julgamento, integrando-o com a manifestação expressa a respeito dos argumentos destacados neste, os quais, entendo, serem essenciais ao deslinde da questão e aborde elementos também considerados relevantes.

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 consequência.

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

Com efeito, os demais argumentos preliminar, meritórios e de fundo trazidos nos recursos voluntários ficam prejudicados quanto a sua análise neste momento.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO à questão preliminar arguida no recurso voluntário do contribuinte, anulando-se a decisão recorrida para que uma nova decisão seja proferida com a apreciação de todas as alegações apresentadas na impugnação, conforme exemplificativamente elencadas neste voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem