



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721085/2021-53
ACÓRDÃO	1401-007.135 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE. PROCEDÊNCIA PARCIAL. Revela-se improcedente a arguição de nulidade quando se encontram nos autos todos os elementos necessários à correta identificação do lançamento fiscal. Entretanto, assiste razão em parte à Recorrente quanto à alegação de nulidade parcial da infração que glosa despesas incorridas pela sua incorporada diretamente na sua apuração, compensando diretamente prejuízo fiscal próprio.

ALEGAÇÕES. FALTA DE APRECIÇÃO. VIOLAÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE.

No caso, o devedor solidário apresentou alegações de mérito que atacavam diretamente os fatos apurados pela fiscalização que deram azo à exclusão da contribuinte do Simples Nacional e aos lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL.

Na decisão de primeira instância, a DRJ não apreciou tais alegações. Na mesma toada, a autoridade julgadora declarou os créditos tributários definitivos em relação à contribuinte e aos demais coobrigados que não impugnaram o ato de exclusão e os autos de infração. Contudo, as alegações de mérito lançadas por um impugnante poderiam, em tese, beneficiar os demais. Restaram, portanto, todos os coobrigados prejudicados em razão da falta de apreciação das alegações de mérito.

Configurou-se, portanto, o cerceamento do direito de defesa e deve-se declarar a nulidade da decisão recorrida.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável por sucessão pelo crédito tributário devido pela incorporada, devendo aquela (incorporadora) constar do auto de infração na condição de sujeito passivo.

GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. DESPESA INDEDUTÍVEL.

São indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações a administradores.

ALIMENTAÇÃO PAGA A ADMINISTRADORES. DESPESA INDEDUTÍVEL.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores.

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS FÍSICAS. MULTA E JUROS ISOLADOS.

Verificada a falta de retenção do imposto de renda na fonte após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de beneficiário pessoa física, será exigida da fonte pagadora a multa e os juros isolados.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, tão somente para declarar a nulidade parcial da infração relativa à glosa de despesas deduzidas pela CETIP em abril de 2017, no importe de R\$ 13.114.030,00, rejeitadas as demais alegações de nulidade.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 28ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra Auto de Infração, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente ao IRPJ, ano-calendário de 2017, no valor histórico de R\$ 48.430,98.

Além disso, necessário ressaltar que houve infração relativa à glosa de despesas que acarretou em uma compensação de prejuízos fiscais no importe de R\$ 34.008.406,37 de IRPJ e R\$ 201.942,88 (CSLL), sendo que parte desses valores (R\$ 13.114.030,00) tratam-se de despesas incorridas e deduzidas pela incorporada CETIP em abril/2017, antes da incorporação realizada em 03/07/2017.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.521/1.601), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) **Preliminarmente**, alega que o Auto de Infração padece de nulidade, tendo em vista que é imputada ao contribuinte a responsabilidade de todo o crédito tributário constituído, quando o TVF se debruça sobre ocorrências e supostos fatos geradores atrelados à CETIP S.A., cuja incorporação pela Impugnante somente ocorreu em 03/07/2017;
- b) Que a Impugnante jamais poderia ter sido autuada como contribuinte por ocorrências e fatos geradores incorridos pela CETIP previamente ao evento de incorporação, conforme artigos 121 e 132 do CTN, estando em desconformidade, portanto, com o art. 142 do CTN, de modo que se constata sua nulidade material;
- c) Que independentemente disso, a Autoridade Fiscal jamais poderia ter se valido de saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa para fins de compensação imediata com crédito tributário supostamente devido pela CETIP, sem a reapuração prévia do montante na figura da sucedida;

- d) Que a Autoridade Fiscal fundamentou a lavratura do presente Auto de Infração na indedutibilidade de pagamentos efetuados a supostos “administradores”, nos termos do art. 43 do Decreto-Lei n.º 5.844/43 c/c art. 45 § 3º da Lei n.º 4.506/64 c/c art. 303 do RIR/99, desconsiderando o vínculo empregatício desses diretores, que não possuíam função de administradores, sem que tivesse demonstrado qualquer ato de simulação;
- e) Que se para fins trabalhistas existem elementos fáticos e jurídicos que evidenciam o vínculo trabalhista entre a Impugnante e a CETIP e os seus diretores, tal vínculo também deve ser reconhecido para fins tributários;
- f) **No mérito**, alega que a Autoridade Fiscal criou requisito para dedutibilidade de despesas (valores de vale-refeição e vale-alimentação) que não estão previstos na legislação, na medida em que o art. 358, § 3º, I e II do RIR/99 estabelece como requisito apenas a identificação e individualização dos beneficiários, sendo indiferente a integração ou não destes valores na remuneração dos beneficiários, bem como que esse entendimento pode ser extraído do Parecer Normativo COSIT n.º 11/1992;
- g) Que ainda que se admita que a identificação e individualização dos beneficiários não é suficiente para atrair a dedutibilidade das despesas, é certo que estas são necessárias, dada a sua relação de pertinência com as atividades da Impugnante, sendo facilmente verificável a sua condição de usualidade e normalidade;
- h) Que a título de argumentação, é preciso esclarece que embora a regra geral seja que as despesas incorridas com alimentação de sócios, acionistas e administradores são indedutíveis, o § 1º do art. 13 da Lei n.º 9.249/1995 excetua essa regra, estabelecendo que tais despesas são dedutíveis caso esta seja a mesma para todos os empregados indistintamente, que é o caso dos vales refeição e alimentação fornecidos pela Impugnante;
- i) Que as despesas incorridas com gratificações foram necessárias, dada sua pertinência com a atividade desenvolvida, tendo em vista o contexto do pagamento, relativo a uma das operações societárias mais relevantes da história do Brasil (BM&BOVESPA e CETIP), demandando um aprimoramento profundo dos quadros pessoais internos para a consecução das novas atividades a serem realizadas;
- j) Que o lançamento da multa isolada deve ser cancelado em razão da ausência de previsão legal para sua constituição no presente caso, tendo em vista que a simples análise do conteúdo do art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, utilizado pela Autoridade Fiscal para fundamentar o lançamento, permite verificar que a cobrança dessa multa foi expressamente revogada após as alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/2007;
- k) Que especificamente para os casos de ausência de retenção na fonte de tributos, o tratamento legal próprio das sanções a serem aplicadas foi conferido pelo art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, que expressamente excluiu a possibilidade de cobrança da multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º

9.430/96, limitando-se a tratar sobre a possibilidade de aplicação da multa prevista no inciso I do mesmo dispositivo legal;

- l) Que a autoridade fiscal parte da premissa de que os planos de stock options possuem natureza de remuneração, o que contraria a jurisprudência majoritária, que entende que essa análise deve ser realizada caso a caso;
- m) Que a CETIP possuía, de fato, política de remuneração variável para seus empregados e administradores, mas que o plano de SOP em comento não compunha referida política, por se tratar de contrato meramente mercantil, que envolve o risco de perceber ganho ou não, conforme a oscilação de mercado, bem como que a supressão do risco ocorreria apenas se a empresa interferisse ativa e diretamente com o objetivo de garantir que os beneficiários sempre obtivessem ganho, o que não aconteceu no presente caso;
- n) Que a existência de uma diferença positiva entre o preço de mercado na data do exercício e o preço de exercício não só atende à expectativa de ambas as partes que firmaram o contrato de outorga da opção como é elemento inerente à modalidade de investimento, sendo evidente a improcedência das alegações fiscais quando da eleição da suposta base de cálculo das contribuições em tela (diferença positiva entre o preço de exercício e o valor da ação);
- o) Que diante da presença dos elementos caracterizadores do plano de opções de compra de ações enquanto operação mercantil, não há que se falar em retribuição pelo trabalho, bem com que não se trata de um pagamento habitual;
- p) Que não há incidência do IRRF na aquisição das ações pelo participante do plano de compra de ações, isso porque somente após a alienação do ativo que lhe subjacente (ações da Impugnante) é que poderá ser gerado um acréscimo patrimonial ao seu titular, caso se verifique ganho na operação, conforme se extraí do art. 60 da Instrução Normativa RFB n.º 1.585/2015;
- q) Por fim, alega que não cabe a incidência da multa isolada por não retenção do IRRF em relação ao auxílio-alimentação, em razão de os artigos 622 e 675 do RIR/99 estabelece que quando não há incorporação do benefício ao salário dos beneficiários deve ocorrer a tributação exclusiva na fonte à alíquota de 35% e não de IRRF com alíquota de 27,5%.

Posteriormente, a 28ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, proferiu o Acórdão n.º 108-034.528 (fls. 1.631/1.637) abaixo ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Revela-se improcedente a arguição de nulidade quando se encontram nos autos todos os elementos necessários à correta identificação do lançamento fiscal.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável por sucessão pelo crédito tributário devido pela incorporada, devendo aquela (incorporadora) constar do auto de infração na condição de sujeito passivo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. DESPESA INDEDUTÍVEL.

São indedutíveis as despesas incorridas com o pagamento de gratificações a administradores.

ALIMENTAÇÃO PAGA A ADMINISTRADORES. DESPESA INDEDUTÍVEL.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS FÍSICAS. MULTA E JUROS ISOLADOS.

Verificada a falta de retenção do imposto de renda na fonte após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de beneficiário pessoa física, será exigida da fonte pagadora a multa e os juros isolados.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inicialmente, a DRJ consignou que as alegações de nulidade do lançamento somente poderiam se enquadrar no inciso II do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, e tendo em vista que não vislumbrou nas situações apresentadas pela defesa qualquer indício de preterição ao direito de defesa do sujeito passivo, afastou a nulidade da autuação.

Especificamente no tocante à sujeição passiva, declarou que agiu com acerto a fiscalização ao identificar como sujeito passivo da relação tributária a empresa incorporadora, já que esta, na qualidade de sucessora, assume a responsabilidade pelos tributos devidos pela sucedida.

No mérito, manteve a glosa das despesas com alimentação destinadas aos administradores, por entender que a legislação de regência não faz distinção entre administradores empregados ou não, de modo que careceria de fundamento a alegação de que a Fiscalização teria desconsiderado o vínculo empregatício dos administradores.

Ademais, consignou que o art. 358 do RIR/99 apenas determina a integração na remuneração das despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, e que a mesma disposição se encontra inserida na alínea “a” do inciso II do art. 74 da Lei n.º 8.383/1991, bem como que a Lei n.º 9.249/1995, posterior, portanto, trouxe ao mundo jurídico vedação expressa no sentido de impedir a dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, da alimentação fornecida a sócios e administradores da empresa.

Também considerou que essa verba não pode ser considerada como despesa necessária à atividade da empresa, uma vez que o próprio caput do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 delimita que a vedação por ele imposta independe do disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, o qual trata especificamente das despesas operacionais da empresa.

Acerca do pagamento de gratificações a administradores, entendeu que consta de maneira expressa na legislação aplicável ao IRPJ - art. 45 da Lei n.º 4.506/1964 e art. 303 do RIR/99 - a impossibilidade de se proceder à dedução de despesas dessa natureza para fins de apuração do lucro real.

No tocante à multa isolada, entendeu que a imposição da multa por ausência de retenção na fonte encontra-se prevista na legislação vigente, notadamente no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002.

No tocante à multa e juros isolados cobrados em face da não retenção do IRRF sobre os valores pagos a título de Stock Options, afastou as alegações de defesa, por considerar que a análise da questão demanda que se compare o plano de ações da atuada e as “opções de compra de ações” operadas no mercado financeiro, de modo que a partir dessa comparação resta evidente que o plano de ações do contribuinte possui natureza remuneratória, e não mercantil.

A DRJ fundamentou esse entendimento no fato de que o trabalhador, no caso analisado das stock options, não paga prêmio algum ao adquirir sua opção, de maneira que, caso as condições futuras do mercado não lhes sejam favoráveis, este não exercerá a opção, mas nada perderá, de modo que nesse aspecto, além de inexistir risco, também não existe onerosidade na operação.

Não obstante, firmou o entendimento de que o art. 38 c/c art. 620 do RIR/99, estabelecem que a partir do momento em que o trabalhador exerce o seu direito à subscrição de ações, aquele bem passou a integrar o seu patrimônio, representando, ao contrário do que afirma a defesa, rendimento sujeito à tributação do Imposto de Renda na Fonte, e que a base de cálculo da exigência corresponde à vantagem econômica correspondente à diferença entre (a) os valores de mercado das ações no momento em que foram adquiridas pelos trabalhadores (b) os valores pagos pelos trabalhadores pelas ações.

Por fim, esclareceu que a tributação exclusiva na fonte à alíquota de 35% destina-se à apuração dos tributos devidos quando os beneficiários dos rendimentos não podem ser identificados, o que não é a situação identificada nestes autos, como amplamente esclarecido no Termo de Verificação Fiscal e planilhas integrantes.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.648/1.734), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que se nenhuma desconsideração de vínculo foi realizada nos presentes autos, tal como afirmado no Acórdão recorrido, é evidente que não há qualquer fundamento para se questionar a dedutibilidade dessas despesas, de modo que é incontroverso que os pagamentos em apreço foram realizados em benefício dos empregados;
- b) Que o entendimento firmado no Acórdão, acerca da interpretação do art. 358 do RIR/99, estaria equivocado, na medida em que a leitura dos incisos I e II do § 3º e dos §§ 1º e 2º, todos do mencionado art. 358, é clara no sentido de que o requisito da dedutibilidade é apenas a identificação e individualização dos beneficiários, e que a não integração dos valores aos salários apenas atrai a tributação na fonte, sem impactar a dedutibilidade;
- c) Que ainda que não se entenda pela dedutibilidade com base nos fundamentos listados anteriormente, que se deve afastar a glosa em razão do disposto no § 1º do art. 13 da Lei n.º 9.249/95;
- d) Que a DRJ considerou que o plano de stock options da Recorrente teria natureza remuneratória, sem apresentar justificativas para tanto, tendo partido da premissa de que os planos de opção de compra de ações adotados pelas companhias de maneira geral teriam natureza de remuneração, sendo que a natureza dos planos deve ser analisada caso a caso;
- e) Que não se poderia afirmar, como fez a DRJ, de que o participante do plano de opção de compra jamais teria perda ou prejuízo, na medida em que o “não ganhar” é um dano para o investidor, se considerarmos o custo de oportunidade que este assumiu para a manutenção das condições do negócio, pois, se as opções “viraram pó”, certamente haveria uma perda potencialmente financeira para a manutenção das referidas condições;

- f) Que ademais disso, o participante também corre o risco de as ações da companhia se desvalorizarem na sequência do exercício da opção de compra, tornando o preço de exercício superior ao de mercado, e em razão de a opção ser irretratável, haveria prejuízo ao participante, de modo que não pode prevalecer o entendimento da Turma Julgadora, de que não há risco na operação

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Como relatado, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Desde a impugnação o contribuinte defende alegada nulidade material por dois fundamentos: (i) erro de identificação do sujeito passivo; (ii) indevida utilização do saldo negativo e prejuízo fiscal.

Pois bem, quanto ao primeiro fundamento de pretensa nulidade entendo que não assiste razão ao Recorrente e a decisão de piso enfrentou seus argumentos de maneira adequada. Sendo o Recorrente sucessor por incorporação e tendo a incorporada deixado de existir, ele se torna diretamente responsável pelos tributos devidos por esta até a data da incorporação. Trata-se de responsabilidade por sucessão e não há sentido a tese recursal defender que o lançamento deveria ser realizado contra pessoa jurídica sabidamente extinta e cujo seu patrimônio, bem como direitos e obrigações foram assumidas pela sua sucessora.

Como bem asseverou a decisão de piso:

Não obstante como já esclarecido acima, ao incorporar outra pessoa jurídica, o adquirente não assume tão somente o patrimônio da pessoa incorporada, mas assume também a responsabilidade pelos tributos devidos por esta até a data do ato de incorporação, conforme preceitua o artigo 132 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito.

Ou seja, o próprio art. 132 oferece o suporte legal necessário para a responsabilização da recorrente, a qual absorveu o patrimônio que ensejou o nascimento da obrigação tributária ora lançada.

O argumento da Recorrente teria lógica para lançamentos já realizados antes da incorporação, vez que teríamos o lançamento contra a incorporada e que, ao deixar de existir, teria a responsabilidade pelo pagamento dos tributos transferida para a incorporadora. E, mesmo assim, quando comprovada a sucessão o polo passivo do PAF seria corrigido para fazer constar a sucessora.

Assim, não há lógica no argumento recursal que busca tentar anular um lançamento por um pretense erro na atribuição da sujeição passiva que, segundo ele, deveria ser de empresa que deixou de existir, cujo patrimônio foi por ele incorporado e cujo ônus financeiro sobre ele recai.

Mesmo assim, caso não fosse possível a atribuição de responsabilidade à recorrente com base no art. 132, ainda assim ela não estaria eximida.

Isso porque o Código Tributário Nacional autoriza a atribuição de responsabilidade ou de solidariedade às pessoas expressamente designadas por lei – aqui compreendida a lei ordinária, tendo em vista a delegação contida em lei recepcionada como lei complementar.

Nesse sentido, cabe transcrever os arts. 121 e 124, II, do Código:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Nesse contexto, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, regulamenta a responsabilidade da pessoa jurídica que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida, atribuindo a ela (sucessora) a responsabilidade pelo pagamento de tributos em sentido geral:

Art. 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

(...)

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

Assim, não assiste razão ao contribuinte quanto a este ponto, razão pela qual rejeito a preliminar.

No entanto, quanto ao segundo argumento, entendo que deva ser feita uma análise mais aprofundada. Isto porque, no que se refere à Infração de glosa de despesas indedutíveis, a qual gerou compensação de prejuízos fiscais e base negativa da Recorrente, grande parcela das despesas foram deduzidas pela incorporada antes da incorporação.

Por sua vez, a autoridade fiscal fez a glosa da dedução de despesas que foram incorridas pela incorporada diretamente na incorporadora, como se ela tivesse feito tais deduções.

Neste particular, entendo que assiste parcial razão à Recorrente quanto à inaplicabilidade do procedimento adotado pela autoridade fiscal. Veja que não estou aqui a afastar a responsabilidade por sucessão, mas tal responsabilidade se aplica aos tributos devidos. Aqui estaríamos falando de uma glosa de despesas feitas na Recorrida, mas que foram incorridas pela incorporada.

Entretanto, não entendo que seja o caso de nulidade total da infração neste ponto, conforme defendido pela Recorrente, mas sim de se acatar o seu pedido subsidiário de nulidade parcial expurgando a glosa das despesas que foram incorridas pela incorporada CETIP.

Neste particular, cito as razões recursais:

19. Isso porque, a **Autoridade Fiscal**, ao considerar a Recorrente como **contribuinte dos tributos**, deixou de calcular os tributos que seriam devidos pela Cetip, para, no lugar disso, **glosar tais despesas como se essas tivessem sido deduzidas pela Recorrente**, o que resultou em uma compensação do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL apurada pela Recorrente nesse ano. **Veja-se:**

Foram adicionados ao Lucro Real e à base de Cálculo da CSLL no ano de 2017 os seguintes valores:

IRPJ	CIA.	VA/VR	GRATIFICAÇÕES	TOTAL adicionado
31/12/2017	B3 S.A.	139.982,88	20.754.395,49	20.894.378,37
31/12/2017	CETIP S.A.	61.960,00	13.052.070,09	13.114.030,09
TOTAL		201.942,88	33.806.465,49	34.008.408,37

CSLL	CIA.	VA/VR	TOTAL adicionado
31/12/2017	B3 S.A.	139.982,88	139.982,88
31/12/2017	CETIP S.A.	61.960,00	61.960,00
TOTAL		201.942,88	201.942,88

(fl. 1263 dos autos)

30. De todo modo, mesmo que tal equívoco pudesse ser superado, o que, por óbvio, alega-se apenas para argumentar, fato é que o lançamento fiscal também deveria ter sido declarado nulo pela Turma Julgadora em razão do **erro na apuração do suposto crédito tributário devido**.

31. Nesse sentido, conforme exposto na Impugnação e acima reiterado, **apesar de parte de as despesas questionadas no TVF terem sido deduzidas pela Cetip, a Autoridade Fiscal as glosou considerando que teriam sido deduzidas pela Recorrente**, o que é inadmissível.

32. Frise-se que a pretensão fiscal é, única e exclusivamente, **glosar na Recorrente as despesas que foram deduzidas por outra pessoa jurídica**, em período anterior ao do evento de incorporação.

33. Ora, não se pode admitir a glosa feita na Recorrente, atribuindo-lhe a figura de contribuinte, por uma despesa que não foi deduzida por esta, o que acaba por gerar um manifesto equívoco na apuração da exigência fiscal, conforme visto.

34. De fato, não há como se glosar despesas – compensando-se prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL registradas pela Recorrente – que foram deduzidas por outra pessoa jurídica.

20. Destaque-se que, como o valor de R\$ 13.114.030,00, conforme consta das fls. 1259 a 1262 dos autos, fora deduzido pela Cetip em abril de 2017, não poderia esta despesa ser adicionada na apuração do lucro real e da base negativa da Recorrente.

21. Desse modo, tendo em vista que a Autoridade Fiscal incorreu em equívocos na identificação do **(i) aspecto pessoal do lançamento fiscal** – incorreta indicação da Recorrente como *contribuinte* do IRPJ e da CSLL – e do **(ii) aspecto material do lançamento fiscal** – **glosa de despesas na apuração da pessoa jurídica incorreta** –, explicou-se na Impugnação que os autos de infração deveriam ser declarados nulos, eis que formalizados em desacordo com o que prevê legislação fiscal, notadamente o artigo 142 do CTN.

35. Corroborando todo o exposto, veja-se que, ainda que tais despesas pudessem ter a sua dedutibilidade questionada, o que óbvio, alega-se apenas a título argumentativo, o procedimento correto seria **(a) glosar essas despesas na apuração do IRPJ e da CSLL da Cetip, e (b) responsabilizar a Recorrente, na condição de responsável por sucessão, pelo crédito tributário supostamente devido.**

36. Contudo, como visto acima, não foi isso que ocorreu, já que a Autoridade Fiscal formalizou os autos de infração considerando que a Recorrente seria a *contribuinte* do IRPJ e da CSLL e que tais despesas teriam sido por ela deduzidas, incorrendo em equívocos tanto na identificação do aspecto pessoal quanto do aspecto quantitativo do lançamento fiscal.

37. Ainda, em relação ao equívoco na apuração do IRPJ e da CSLL acima exposta, cabe destacar **que a Turma Julgadora não trouxe qualquer argumento para infirmar tal fato, confirmando, assim, que se está diante de um erro insuperável do lançamento fiscal.**

38. Ante o exposto, requer-se a reforma do acórdão recorrido para que sejam **declarados nulos os autos de infração**, cancelando-se a compensação dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

39. Contudo, caso esse E. CARF assim não entenda, o que se alega apenas para argumentar, a Recorrente passa a demonstrar nos tópicos seguintes a improcedência das alegações contidas no TVF e no acórdão recorrido, o que também deverá resultar no reestabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e da base negativa indevidamente compensados pela Autoridade Fiscal¹⁰.

Pois bem, entendo que neste ponto assiste razão ao Recorrente.

A glosa de despesas enseja, como consequência natural, a reapuração do IRPJ e CSLL devidos no período. Por sua vez, a incorporação é precedida do balanço de encerramento da incorporada, bem como os demais laudos e documentos que embasam a operação.

Caso a fiscalização tivesse procedido a reapuração até a data da extinção da incorporada, por exemplo, o tributo decorrente da glosa poderia ser compensado com prejuízo fiscal ou base negativa da própria incorporada. Por sua vez, eventual prejuízo fiscal existente não poderá ser aproveitado pela incorporadora.

Veja, portanto, que o procedimento adotado pela autoridade fiscal glosando na apuração da Recorrente despesas que não foram por ela incorridas e nem deduzidas, implica em procedimento absolutamente inadequado, e que poderia trazer consequências diametralmente diversas.

Por outro lado, caso apurado imposto a pagar, a Recorrente na condição de sucessora por incorporação igualmente responderia pelo tributo devido, mas isso sem afetar diretamente o seu próprio prejuízo fiscal.

Entretanto, tendo em vista que é facilmente identificável quais foram as despesas glosadas pela CETIP em abril de 2017, no importe de R\$ 13.114.030,00, não há porque se falar em nulidade total do lançamento.

Desta feita, pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso neste ponto, declarando a nulidade material parcial da infração relativa à glosa de despesas, devendo ser afastada a glosa do importe de R\$ 13.114.030,00.

No mais, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já declaro minha concordância e proponho a manutenção parcial da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, com exceção da nulidade parcial da infração relativa à glosa de despesas, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

Inexistência de causa de nulidade do procedimento fiscal

Na impugnação apresentada, a impugnante requer o reconhecimento da nulidade da autuação fiscal apresentando argumentos atinentes à existência de erro na identificação do sujeito passivo da autuação e à ausência de motivação para a desconsideração do vínculo empregatício dos administradores.

No âmbito do processo administrativo fiscal, as nulidades encontram-se regidas pelas disposições contidas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, com a seguinte redação:

...

Depreende-se que os argumentos apresentados pela impugnante encontram-se restritos ao âmbito do inciso II do artigo 59 acima transcrito pois relatam uma possível configuração de cerceamento ao direito de defesa decorrente de equívoco na sujeição passiva atribuída à atuada ou à ausência de fundamentação legal necessária a dar suporte ao lançamento tributário em questão.

Não vislumbro, contudo, nas situações apresentadas pela defesa qualquer indício de preterição ao direito de defesa da pessoa jurídica atuada.

Procedendo à análise do Auto de Infração, é possível identificar todos os elementos necessários ao seu correto entendimento.

Especificamente no tocante à sujeição passiva dos créditos aqui constituídos, agiu com acerto a fiscalização ao identificar como sujeito passivo da relação tributária a empresa incorporadora, já que esta, na qualidade de sucessora, assume a responsabilidade pelos tributos devidos pela sucedida. Assim esclarece o Termo de Verificação Fiscal em relação a esta ocorrência:

...

Aduz, a impugnante, não se tratar de contribuinte, mas sim de responsável tributária em relação aos valores devidos pela empresa incorporada, e por este motivo requer a nulidade da autuação ou, subsidiariamente, a nulidade da parcela relativa ao crédito da então denominada CETIP S/A.

Não obstante como já esclarecido acima, ao incorporar outra pessoa jurídica, o adquirente não assume tão somente o patrimônio da pessoa incorporada, mas assume também a responsabilidade pelos tributos devidos por esta até a data do ato de incorporação, conforme preceitua o artigo 132 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

...

O artigo 129 do Código Tributário Nacional, por sua vez, esclarece o alcance da responsabilidade no caso de sucessão:

...

Esclarecida, assim, a sujeição passiva e a abrangência da responsabilidade aplicável aos casos de sucessão empresarial, denota-se que o sujeito passivo identificado na presente autuação é exatamente a pessoa jurídica responsável pelos tributos apurados e devidos, relativamente à empresa sucedida. Essa mesma pessoa jurídica também tomou ciência de todos os atos decorrentes do procedimento fiscal e apresentou os documentos da incorporada solicitados pelo Auditor Fiscal.

Diante do que se expôs, não se vislumbra a existência do vício apontado pela impugnante na identificação do sujeito passivo capaz de ensejar o cerceamento ao direito de defesa da impugnante.

Transcreve-se a seguir jurisprudência do CARF sobre o tema:

...

Em relação às demais arguições de nulidade apresentadas pela impugnante tratam-se, na realidade, de questões afetas ao mérito e como tais, serão objeto de apreciação nos tópicos seguintes.

Despesas com vale-alimentação e vale-refeição Acerca dos valores pagos aos administradores das empresas a título de alimentação, dispõe a legislação de regência:

...

A empresa afirma, inicialmente, que os administradores abrangidos por este lançamento possuem relação de emprego formalizado com as empresas envolvidas, relação esta que afirma ter sido indevidamente desconsiderada pela fiscalização.

Primeiramente, importante esclarecer que nenhuma desconsideração de vínculo foi realizada nos presentes autos, de forma que nada consta acerca do tema mencionado pela impugnante. A abordagem dada pela fiscalização limita-se a afirmar que se tratam de ADMINISTRADORES da empresa, sem realizar qualquer distinção acerca da sua condição de empregados ou não.

O que se observa sobre esse tema é que a própria legislação não faz distinção entre as figuras do administrador e do administrador empregado, limitando-se a vedar a dedução de despesas com alimentação a sócios, acionistas e administradores.

Carece, assim, de fundamento legal o argumento apresentado pela defesa uma vez que, como visto, eventual existência de relação de emprego entre as partes não teria o condão de alterar a relação jurídica tributária relativamente à indedutibilidade das despesas com alimentação para fins de apuração do IRPJ.

A impugnante tece considerações acerca da disposição contida no artigo 3581 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, afirmando que os únicos requisitos estabelecidos pela lei para a dedutibilidade da parcela atribuída a título de alimentação são a identificação e individualização dos beneficiários, de forma que a autoridade fiscal teria acrescentado requisito inexistente, qual seja, a integração da remuneração.

O dispositivo em questão determina a integração na remuneração das despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, mencionando de maneira expressa em uma de suas alíneas, a aquisição de alimentos ou outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa.

A mesma disposição encontra-se inserida no artigo 74, II, “a” da Lei nº 8.383/1991.

Não obstante a existência das referidas normativas, é fato que lei posterior, qual seja, a Lei nº 9.249/1995 trouxe ao mundo jurídico vedação expressa no sentido de impedir a dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, da alimentação fornecida a sócios e administradores da empresa.

A impugnante cita o Parecer Normativo COSIT nº 11/1992 para justificar o entendimento de que, encontrando-se identificados e individualizados os beneficiários, a parcela respectiva seria dedutível do lucro real. Contudo, mais uma vez, o ato mencionado trata de matéria específica relacionada à integração da parcela de alimentação à remuneração do beneficiário. Ponto relevante a ser mencionado na presente análise está relacionada à temporalidade dos atos. Denota-se que a Lei nº 9.249, a qual trouxe em seu bojo a vedação da dedução das despesas com alimentação para fins de apuração do lucro real, data de 26 de dezembro de 1995. Portanto, quando proferido o Parecer Normativo mencionado, sequer se encontrava no mundo jurídico a regra proibitiva em questão, motivo pelo qual não procede a pretensão do contribuinte em se amparar no referido texto normativo, alegando o seu caráter vinculante.

Tampouco se pode alegar tratar-se de despesa necessária à atividade da empresa, uma vez que o próprio caput do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 delimita que a vedação por ele imposta independe do disposto no artigo 472 da Lei nº 4.506/1964, o qual trata especificamente das despesas operacionais da empresa.

Improcedentes, portanto, os argumentos apresentados pela defesa.

Despesas com gratificações a administradores da empresa Acerca do pagamento de gratificações a administradores, questiona, a autuada, o entendimento apresentado pela autoridade fiscal por entender que tais parcelas seriam dedutíveis na apuração do lucro real por se tratarem de despesas necessárias à atividade da empresa.

Analizando os fatos constantes nos autos, mais uma vez carece razão à impugnante. Isso porque consta de maneira expressa na legislação aplicável ao IRPJ a impossibilidade de se proceder à dedução de despesas dessa natureza para fins de apuração do lucro real, conforme dispositivo abaixo transcrito do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

...

A própria Lei nº 4.506/1964 apresenta em seu artigo 45 vedações expressa à dedutibilidade das gratificações atribuídas a administradores da empresa, nos seguintes termos:

...

Trata-se, portanto, de vedação prevista em lei, de forma que a dedutibilidade da despesa em questão independe da análise da necessidade em relação às

atividades desenvolvidas pela empresa, revelando a improcedência dos argumentos apresentados pela defesa.

- Adição à base de cálculo da CSLL

Quanto aos argumentos apresentados no sentido de inexistir previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas com pagamento de gratificações, não serão apreciadas tais alegações uma vez não constar nos autos lançamento a esse título.

Procedendo à análise da autuação relativa à CSLL (fls. 1.240/1.243), observa-se ter sido objeto de lançamento tão somente as despesas relativas à alimentação/refeição.

Multa aplicada isoladamente – ausência de retenção do IRRF

A impugnante pretende, entre seus argumentos, demonstrar a inaplicabilidade da multa isolada para o caso presente, no qual deixou-se de recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte dentro do prazo sobre as parcelas atribuídas aos beneficiários a título de vale alimentação/refeição e stock options.

Entre os argumentos apresentados, pretende demonstrar que com a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, teria sido revogada a possibilidade de aplicação do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a qual remete especificamente à multa exigida isoladamente. Sob esse fundamento, entende serem indevidos os valores aqui lançados a esse título.

Transcrevo abaixo os dispositivos em questão, para facilitar a compreensão do assunto.

...

Ao efetuar a leitura da legislação acima apresentada, o que se constata, ao contrário do que sustenta a impugnante, é que a imposição da referida penalidade se encontra em plena vigência, não tendo sido revogada por meio da edição da Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007.

O que se observa é que, apesar de não recorrer ao dispositivo previsto no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 para a aplicação específica da multa isolada, o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 determina, de maneira explícita, a aplicação da multa prevista no inciso I do referido dispositivo, à alíquota de 75%, sem delimitar a necessidade de que a referida multa venha acompanhada do lançamento do tributo devido.

A possibilidade de se formalizar exigência de crédito tributário sem o tributo correspondente encontra-se previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrito:

...

A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais amparam tal entendimento, como se confere pelas ementas a seguir:

...

Transcrevo, a seguir, trechos extraídos do Acórdão nº 9101002.956, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, na parte que aprecia de maneira específica a questão afeta às alegações de revogação do dispositivo que fundamenta a multa de ofício aplicada isoladamente em caso análogo ao presente:

...

Assim, pelos fundamentos acima apresentados, considero improcedentes as alegações da defesa.

Passa-se à análise das demais alegações apresentadas, ainda no tocante ao Imposto de Renda Retido na Fonte.

- Stock Options

No tocante à multa e juros isolados cobrados em face da não retenção do IRRF sobre os valores pagos a título de Stock Options, sustenta a impugnante a inexistência do caráter remuneratório da prestação, afirmando o caráter mercantil das operações e refuta a base de cálculo utilizada pela fiscalização, resultante da diferença entre o valor de mercado e o valor do exercício da opção, bem como o momento em que se considerou ocorrido o fato gerador.

Inicialmente, imperioso destacar que o litígio não reside na efetiva ocorrência dos fatos, qual seja, a outorga de opção para compra de ações pela pessoa jurídica aos seus segurados, situação não refutada pela empresa em sua impugnação. O litígio reside na interpretação dada pelo fisco de que tais outorgas, cuja expressão monetária encontra-se discriminada pela diferença entre o valor pago para aquisição dessas ações e o seu respectivo valor de mercado, representam remuneração auferida por esses segurados em decorrência da prestação de serviços, integrando a base de cálculo do IRRF.

Feitas essas considerações, entendo que não tem razão a defesa ao sustentar a improcedência do lançamento fiscal, pelas razões que passo a expor.

Primeiramente, com relação à alegação de que as operações a título de Stock Options possuem natureza mercantil, este argumento exige, inevitavelmente, que se estabeleça uma comparação entre o plano de ações da autuada e as “opções de compra de ações” operadas no mercado financeiro.

Pela “opção de compra de ações” do mercado financeiro, o seu emitente (lançador) se compromete a comprar determinada quantidade das ações ali especificadas, no prazo (ou período) e pelo preço também especificados na opção (preço de exercício).

Este papel será disponibilizado no mercado e para alguém adquiri-lo terá que pagar um preço (prêmio).

Quando vencido o prazo da opção, o adquirente (titular da opção) terá o direito de exercer sua opção e comprar as ações do lançador pelo preço de exercício.

Logicamente, a opção será exercida por seu titular apenas se o preço de exercício for vantajoso, ou seja, se for inferior ao valor pelo qual as ações estejam sendo negociadas no mercado naquela data.

Neste caso, o titular da opção terá um ganho correspondente ao que pagar a menos pelas ações (diferença entre o preço de mercado e o preço de exercício), descontando-se o prêmio pago inicialmente para adquirir a opção.

Mas, se as ações estiverem sendo negociadas por valor inferior ao preço de exercício, o titular da opção não a exercerá, pois poderá adquirir essas ações no mercado por um preço mais vantajoso. Assim, como comprou a opção e não a exerceu, terá como prejuízo o prêmio que pagou no início.

Como se observa, a “opção de compra de ações” praticada no mercado financeiro representa um negócio em que os participantes possuem interesses antagônicos: o lançador da opção aposta na desvalorização das ações para que o titular da opção não a exerça; o titular da opção espera lucrar com a valorização das ações. Inevitavelmente, um ganhará e o outro suportará prejuízo na mesma medida.

Funcionando de acordo com a lógica existente no mercado financeiro, espera-se que a opção seja estabelecida em condições que, a princípio, interessem às duas partes, possibilitando que ambas vislumbrem a real possibilidade de ganho naquele negócio.

Guardadas as diferenças entre os riscos que cada investidor está disposto a assumir, não se espera que alguém invista em papéis que, sabidamente, não lhes oferecem qualquer chance de ganho.

E é justamente essa a diferença entre o instituto acima e a outorga de opção identificada neste processo: a inexistência de risco.

Se por um lado, não existe risco para o trabalhador que recebe a opção de compra de ações (pois nada pagou para obtê-las), por parte da empresa, existe a assunção de um risco certo de nada ganhar, além da grande possibilidade de perder ao vender as suas ações por um valor consideravelmente abaixo do valor de mercado. E isso se dá pelo fato de que a empresa, ao ofertar ao trabalhador o negócio, espera se beneficiar de outra maneira, por meio do trabalho prestado com maior interesse e dedicação por aquele que ganhará com a valorização das ações.

Neste ponto, é oportuno que se estabeleça um paralelo entre o papel que o trabalhador ocupa quando entabulado um contrato de stock options e a posição do adquirente da opção de compra de ações em um negócio operado no mercado financeiro, realizado nos moldes sobre o qual discorreu-se acima: ambos – o

investidor do mercado financeiro e o trabalhador – recebem opções de compra de ações a serem exercidas em data futura. Sem dúvida, quanto a esse aspecto se assemelham. No entanto, o investidor do mercado financeiro assume o risco ao pagar inicialmente o prêmio para adquirir a opção, já que existe a possibilidade de que o mercado não lhe seja favorável na data do vencimento, fazendo desta maneira, com que ele arque com o prejuízo de perder o prêmio que pagou por uma opção não exercida.

Já o trabalhador, no caso analisado das stock options, não paga prêmio algum ao adquirir sua opção, de maneira que, caso as condições futuras do mercado não lhes sejam favoráveis, não exercerá a opção, mas nada perderá. Nesse aspecto, além de inexistir risco, também não existe onerosidade na operação.

Estas duas figuras – risco e onerosidade - estão intimamente relacionadas nas operações do mercado financeiro. A onerosidade está presente quando o investidor adquire (mediante o pagamento do “prêmio”) o direito de comprar algo futuramente, sem saber se as condições do mercado serão favoráveis a tal compra, situação que gera para o investidor o risco de perder o prêmio pago.

Já o trabalhador, que recebe as opções gratuitamente e só desembolsa algum valor ao pagar o preço de exercício que é inferior ao preço de mercado (só nessa condição a opção será exercida), não está enfrentando qualquer risco. As variações anteriores ao exercício não representam risco de perda ao trabalhador, pois nada há a perder, não foi pago qualquer valor inicial, não existe o “prêmio”. Quando o trabalhador paga pelas ações, já existe a certeza de que está fazendo uma aquisição em condições vantajosas.

Portanto, não é correta a alegação da autuada quanto à suposta existência de onerosidade e risco pelo fato do trabalhador efetuar o pagamento do preço de exercício para exercer sua opção e adquirir as ações.

Também não se pode concordar com a alegação da autuada de que existe risco para o trabalhador com relação à possibilidade de não concretização do negócio no caso de não exercício da opção (não comprar as ações por não serem favoráveis as condições de mercado). Não há um risco quando nada se paga inicialmente para que no futuro se tenha essa opção. Não existe a possibilidade de que o investimento do beneficiário reste frustrado pois não houve investimento, nada foi pago pelo trabalhador para ter o direito de optar em adquirir as ações.

Afirma a autuada que:

...

Estas considerações da autuada têm lastro numa premissa equivocada, pois estão pautadas no custo suportado pelo investidor, que seria o “prêmio” pago pelo adquirente da opção de compra de ações no mercado financeiro, mas, como já visto, não está presente quando o trabalhador nada paga ao receber a opção. O custo neste caso é zero, o prejuízo é zero.

De fato, se alguém realiza um investimento aplicando seu capital em determinada operação na busca de lucro e, quando concluída tal operação, termina com o mesmo valor inicialmente investido, considera-se que o investimento foi frustrado. Tendo a possibilidade de aplicar em outros negócios que poderiam ser mais vantajosos, o investidor optou por aquele em que seu capital ficou parado. No entanto, não se pode dizer o mesmo de um investimento com custo zero.

Aliás, quando o trabalhador nada paga ao receber a opção de compra, certamente serão investidos trabalho, empenho e dedicação, mas não se pode falar em investimento na acepção econômica do termo, pois esse se caracteriza pela aplicação de capital por parte do investidor e não pelos esforços envidados no trabalho.

E é justamente no retorno ao investimento de trabalho, empenho e dedicação do trabalhador que reside a contra prestatividade no caso das stock options.

Entendo, ainda, que os elementos de risco apontados pelo contribuinte em sua impugnação (tais como a possibilidade de flutuação do preço das ações e até mesmo a diferença no montante das remunerações atribuídas aos diversos trabalhadores da empresa) não desnaturam o seu caráter remuneratório, sendo perfeitamente factível a existência de risco assumido pelo beneficiário quando se está a tratar, como no presente caso, de remuneração de caráter eminentemente variável.

Assim, por tudo que se expôs, conclui-se que o benefício representado pela aquisição de ações oferecidas pela autuada a preços vantajosos, aos trabalhadores que lhes prestaram serviços possui natureza remuneratória, e não mercantil.

À luz da legislação do Imposto de Renda, veja o que dispõem os artigos 43, 55 e 639 do RIR/99, vigente na data dos fatos geradores aqui abrangidos:

...

A impugnante menciona o artigo 620 do RIR/99 para argumentar que somente está sujeito à retenção na fonte os rendimentos efetivamente recebidos pelo beneficiário, de forma que não haveria valor a tributar no momento da aquisição das ações. Não obstante, deixou a impugnante de observar que o próprio artigo 620 mencionado remete o leitor ao artigo 38 do mesmo diploma normativo, que dispõe de maneira expressa que:

...

Nesse sentido, inegável que a partir do momento em que o trabalhador exerce o seu direito à subscrição de ações, aquele bem passou a integrar o seu patrimônio, representando, ao contrário do que afirma a defesa, rendimento sujeito à tributação do Imposto de Renda na Fonte.

Não possui amparo na norma o entendimento de que a aquisição das ações não produz acréscimo patrimonial ao seu titular, uma vez que é nesse momento que

ocorre a transferência de recursos e a consequente incorporação dos mesmos ao patrimônio do segurado, ainda que a sua liquidação (assim entendida a monetização do direito) dependa de ação a ser praticada em momento posterior pelo seu adquirente.

A respeito do momento em que se considerou ocorrido o fato gerador das contribuições aqui lançadas, transcrevo trecho extraído do Relatório Fiscal por considerar que se encontram minuciosamente esclarecidas todas as questões suscitadas pela defesa, de forma que ratifico os fatos abaixo apresentados como argumentos ínsitos a este voto:

...

Também não assiste razão à impugnante ao pugnar pela aplicação, como base de cálculo, dos valores registrados contabilmente na forma prevista no CPC 10. Isso porque, sendo o momento da ocorrência do fato gerador reconhecido como aquele momento em que o trabalhador apresenta a sua manifestação de concordância em relação ao exercício da opção, a remuneração deve representar o incremento financeiro auferido por aquele determinado trabalhador, considerando a ampla possibilidade de realizar essa aferição com base em dados concretos relativos a este determinado momento fático. Enquanto isso, os registros contábeis realizados nos termos do CPC 10 representam apenas uma estimativa de remuneração; representam a contra partida da remuneração, a qual somente será liquidada com o efetivo exercício do direito à compra de ações. Além disso, ressalte-se que os registros contábeis, em diversas oportunidades encontram-se desvinculadas da base de cálculo dos tributos devidos, motivo pelo qual não vejo fundamento no requerimento apresentado pela impugnante.

Tampouco procede o argumento apresentado no sentido da bitributação dos rendimentos. Isso porque o que se está a tributar nesta autuação são os rendimentos decorrentes do trabalho os quais, como já se demonstrou, sequer estiveram sujeitos aos riscos inerentes ao mercado financeiro. Eventual alienação desses rendimentos, representados no presente caso pelas ações da empresa, representa fato gerador diverso, o qual pode gerar ganho líquido tributável, ou prejuízo compensável com ganhos líquidos futuros, na forma da lei.

Por todos os fundamentos acima apresentados, entendo pela procedência da definição do momento do fato gerador e da quantificação da base de cálculo na data do exercício da opção, representado pela vantagem econômica correspondente à diferença entre (a) os valores de mercado das ações no momento em que foram adquiridas pelos trabalhadores (b) os valores pagos pelos trabalhadores pelas ações.

Este entendimento vem sendo adotado no CARF, conforme acórdãos 2402-004.481 (2ª Turma Ordinária da 4a. Câmara – Segunda Seção), 2302-003.536 (2a Turma Ordinária da 3a Câmara – Segunda Seção) e 2401-003.044 (1a Turma Ordinária da 4a Câmara – Segunda Seção).

Assim, o que os trabalhadores pagaram a menos pelas ações - de acordo com o valor que estas tinham no mercado naquele momento - representou o ganho remuneratório auferido pelos mesmos e base de cálculo da multa e dos juros isolados sobre o IRRF não retido pela pessoa jurídica, não havendo, portanto, qualquer motivo determinante da retificação do lançamento assim realizado.

- Vale alimentação/refeição:

Insurge-se, a impugnante, contra a apuração do IRRF sobre as parcelas atribuídas pela empresa à título de vale alimentação/refeição, alegando que, por não se tratar de rendimento incorporado à remuneração dos beneficiários, a tributação do IRRF deveria se dar na forma prevista no artigo 675 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, ou seja, mediante tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35%.

Primeiramente, importante destacar que não se encontram lançados nestes autos o Imposto de Renda Retido na Fonte uma vez que, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração de rendimentos dos beneficiários, a retenção a ser realizada pela fonte pagadora constitui mera antecipação do imposto de renda devido. Deste modo, não é possível a exigência, na fonte pagadora, do imposto que deixou de ser retido, depois de ultrapassado o prazo de entrega, pelo beneficiário, da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF).

Não obstante, considerando que a base de cálculo do IRRF (27,5%) foi utilizada para cálculo tanto da multa quanto dos juros aplicados de maneira isolada, passe-se à análise dos argumentos apresentados.

Equívoca-se a impugnante ao alegar erro na alíquota aplicada. Primeiro, porque a tributação exclusiva na fonte à alíquota de 35% destina-se à apuração dos tributos devidos quando os beneficiários dos rendimentos não podem ser identificados, o que não é a situação identificada nestes autos, como amplamente esclarecido no Termo de Verificação Fiscal e planilhas integrantes. O próprio dispositivo mencionado pela impugnante (artigo 675 do RIR/99) encontra-se inserido em seção cujo título é “Remuneração Indireta Paga a Beneficiário

Não Identificado”, demonstrando que a sua aplicabilidade não está inserida nas situações em que a empresa simplesmente deixou de integrar a parcela respectiva na remuneração do beneficiário.

Além disso, denota-se das exposições da impugnante que a mesma pretende tributação mais onerosa, de forma que até mesmo no caso de reconhecimento da procedência de suas alegações (o que de fato não se verifica), a totalidade dos valores lançados seriam efetivamente devidos pela pessoa jurídica.

Não procedem, portanto, os argumentos apresentados.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendo que as demais razões de mérito foram adequadamente enfrentadas pela decisão recorrida. A Recorrente insiste em defender interpretações que afrontam diretamente textos legais expressos, especialmente no que se refere à indedutibilidade de despesas com alimentação e gratificação de administradores. Por vezes ainda força uma conclusão de que a DRJ teria desconsiderado o vínculo empregatício dos administradores, algo que não ocorreu. O fato é que a lei não faz distinção, neste ponto, para o fato do administrador ser empregado ou não.

Por sua vez, a análise relativa à falta de retenção de imposto retido na fonte também foi feita de forma adequada, não havendo o que se acrescentar e nenhum argumento novo a enfrentar.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, tão somente para declarar a nulidade parcial da infração relativa à glosa de despesas deduzidas pela CETIP em abril de 2017, no importe de R\$ 13.114.030,00.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva