



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.721796/2011-56
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.062 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. REQUISITOS FORMAIS.

Somente deve ser conhecido Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

O não indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam dos pontos específicos no acórdão recorrido impede a comprovação da divergência e leva ao não conhecimento do recurso por violação ao art. 67 do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Adotando o relatório do acórdão recorrido esclareço que:

*"O processo administrativo em análise decorre de fiscalização na qual foi lavrado contra o Recorrente o **DEBCAD nº 37.346.3030**, através do qual são exigidas as contribuições previdenciárias a cargo da empresa e a contribuição adicional de 2,5%, relativamente às competências de 01/2006 a 12/2006, incidentes sobre as remunerações pagas a determinados diretores (contribuintes individuais) por meio da outorga de opções de compra de ações (Stock Options) do Recorrente.*

*Na mesma oportunidade, foi lavrado contra o Recorrente o **DEBCAD nº 37.346.3022**, por meio do qual foi cobrada multa por descumprimento de obrigação acessória consistente na ausência de declaração dos fatos geradores acima mencionados em GFIP. O contribuinte tomou ciência das autuações em 23/12/2011 (fls. 87 e 88).*

DA AUTUAÇÃO

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 6178), o Auditor Fiscal autuante adotou o entendimento de que os planos de opções de compra de ações outorgados pelo Recorrente a seus diretores configuram remuneração e, como tal, sujeitam-se à incidência da contribuição previdenciária patronal.

Com o objetivo de sustentar tal posicionamento, o Auditor Fiscal, inicialmente, transcreveu trechos de documentos apresentados pela Companhia no curso da fiscalização ou obtidos através do seu sítio eletrônico, tais como notas explicativas de demonstrações financeiras e trechos do formulário 20F apresentado à SEC – US Securities and Exchange Commission, que fazem alusão aos planos de opções de compra de ações ofertados pelo Recorrente como remuneração dos beneficiários (diretores ou empregados de alto escalão). Vejamos:

Visa integrar executivos no processo de desenvolvimento da instituição a médio e longo prazos, através da outorga de opções de ações pessoais e intransferíveis, que concedem o direito de subscrição de uma ação do capital autorizado, ou, a critério da administração, de compra de uma ação em tesouraria adquirida para relocação.

(Trecho da Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis n.º 15 (quinze) – Patrimônio Líquido, em seu item “e” – Plano para Outorga de Opções de Ações)

Em 1995, instituímos nosso plano de opção de compra de ações (“Plano”). O Plano tem por objetivo reter os serviços de nossos diretores e obter funcionários altamente capacitados. Cada opção dá direito a seu detentor a uma ação preferencial. Quando as opções são exercidas, emitimos novas ações ou transferimos ações em tesouraria para o detentor da opção. [...]

(Trecho extraído do item 6E. Propriedade de Ações)

Em seguida, o fiscal autuante efetua uma análise das principais disposições do Plano para Outorga de Opções de Ações aprovado pela Assembleia Geral de 01/11/2002 e alterado pelas Assembleias Gerais de 28/04/2004, 27/04/2005 e 26/04/2006, na forma abaixo transcrita:

- Objetivo: integrar os executivos no processo de desenvolvimento da instituição a médio e longo prazo, facultando participarem das valorizações que seu trabalho e dedicação trouxerem para as ações representativas do capital da instituição;*
- Beneficiários: O Comitê de Nomeação e Remuneração tem a competência para designar os diretores aos quais serão outorgadas as opções, nas quantidades que especificar. As opções serão pessoais e intransferíveis;*
- Quantificação: O Comitê poderá segmentar em séries o lote total de opções a serem outorgadas, estabelecendo as características e condicionamento de cada série, especialmente o preço de exercício, o prazo de vigência e o período de carência das correspondentes opções;*
- Rateio: O Comitê selecionará os executivos aos quais serão outorgadas e fixará as quantidades de opções de cada série que caberão a cada executivo selecionado. Efetuará as designações e rateios ponderando, a seu exclusivo critério, a performance dos elegíveis no exercício-base, as remunerações já auferidas nesse exercício e avaliações outras que entender aplicáveis;*
- Preço do Exercício: É o valor que deverá ser pago ao Banco pela subscrição de cada ação, em decorrência do exercício de opção que haja sido outorgada. Para a fixação do preço é considerada a média dos preços verificados para as ações do Banco nos pregões da Bolsa de Valores de São Paulo, no período de no mínimo um e no máximo três meses anteriores à data de emissão das opções, a critério do Comitê, facultado ainda um ajuste de 20% (vinte por cento), para mais ou para menos;*
- Prazo de Vigência: As opções terão vigência pelo prazo que o Comitê fixar ao outorgá-las, ficando automaticamente extintas no término desse prazo. O prazo de vigência de cada série de opções terá início na data em que essa série houver sido emitida e o respectivo término recairá no final de um período que poderá variar entre o mínimo de AE+5 anos e o máximo de AE+10 anos, entendendo-se por AE (Ano de Emissão) o ano civil do calendário durante o qual a emissão houver ocorrido. Terão sua vigência extinta antecipadamente as opções cujos titulares se desligarem ou forem desligados do Banco e deixarem de ter atribuições executivas. As opções de diretores se extinguirão na data em que deixarem o exercício do cargo, seja por renúncia, seja por iniciativa do órgão que se elegeu. Em se tratando de funcionário, a extinção ocorrerá na data em que se rescindir o contrato de trabalho.*
- Exercício das Opções: Os titulares das opções outorgadas poderão exercê-las subscrevendo as ações a que tiverem direito. As opções só poderão ser exercidas após o decurso de um “período de carência” e fora dos “períodos de suspensão” estabelecidos pelo Comitê;*
- Período de Carência: O período de carência de cada série de opções será fixado pelo Comitê ao emití-las, podendo a respectiva duração variar entre os*

prazos de AE+1 e AE+5 anos, sendo AE o ano civil do calendário durante o qual a emissão houver ocorrido. Esse período se extinguirá antecipadamente se ocorrer a aposentadoria do titular da opção, caso em que ele poderá exercê-la quando desejar, ou se ocorrer o falecimento do titular, caso em que os herdeiros poderão exercê-la quando desejar;

- Período de Suspensão: Serão determinados pelo Comitê quando se justificarem, seja para ordenar os trabalhos de subscrição, seja para impedir subscrições nos períodos em que a CVM veda aos diretores negociarem ações da empresa que dirigirem;

- Disponibilidade das Ações: o titular da opção poderá dispor livremente da metade das ações que houver adquirido através de cada ato de exercício dessa opção. A outra metade das ações que houver adquirido através de cada ato de exercício dessa opção. A outra metade ficará indisponível pelo prazo de 2 (dois) anos, contados a partir da data do exercício da opção

1. Natureza Salarial

Feitas as considerações iniciais acima indicadas, o auditor fiscal passa a defender a natureza salarial das opções de compra de ações ofertadas pelo Recorrente:

6. DA NATUREZA SALARIAL DOS FATOS NARRADOS

A outorga aos administradores de opções de compra de ações da companhia é uma forma de remuneração a médio e longo prazo, possuindo, portanto, natureza inegavelmente salarial conforme se demonstrará a seguir.

A autoridade fiscal autuante, então, apresenta distinções entre as opções de compra de ações comuns e as opções de compra de ações para trabalhadores, com o objetivo de fortalecer a alegada natureza salarial dos pagamentos decorrentes do plano de opção de compra de ações destinados aos trabalhadores, ressaltando, para tanto, as seguintes características:

- O trabalhador não desembolsa valores na aquisição do direito de comprar ações da empresa.

- Não há risco na aquisição da opção, na medida em que o trabalhador tem o direito de não exercer essa opção, ou seja, se a ação estiver com o valor baixo, ele não é obrigado a adquiri-la.

- O trabalhador só corre o risco de ganhar, não corre o risco de perder já que não há desembolso pelo direito de opção e o exercício só ocorre se o valor da opção for inferior ao de mercado,

- As opções outorgadas são pessoais e intransferíveis, de modo que não é possível negociar as opções recebidas.

- O período de vigência é geralmente bastante superior em relação aos planos de ações comuns.

- Em regra, não permite que o direito seja exercido no momento da concessão, com o objetivo de fortalecer a relação entre a empresa e o trabalhador, de modo a vincular o capital humano, além de ser oferecido como recompensa pelo trabalho prestado, como um “prêmio” ao empregado, como remuneração pelo seu trabalho.

Acrescenta o fiscal autuante que o que une o trabalhador ao empregador é a prestação de serviço, diante do que todo o fluxo entre os dois se deve à relação de trabalho. E que, como as instituições financeiras não têm por seu objeto a

negociação de suas próprias ações, a outorga de opções de compras de ações não se trata de uma operação mercantil.

Alega que as instituições financeiras, ao ofertarem opções de compra de ações a seus trabalhadores, buscaram motivá-los, reter profissionais, vincular a sua remuneração à performance da empresa, alinhar os interesses dos trabalhadores aos dos acionistas, dentre outros fatores, que acabam levando o beneficiário a trabalhar mais e provocam um efeito “algemas de ouro”.

Pontua que os planos de opções de ações são oferecidos como recompensa pelo trabalho, sendo, assim, um componente integrante da remuneração. E assim o é, pois, conforme demonstrado anteriormente, trata-se de uma operação sem riscos para o trabalhador, ou seja, ele nunca perde patrimônio em função da outorga de opções que a companhia faz, uma vez que não há nem custos diretos (prêmios), pois o empregado não terá que pagar por esses planos.

E assim conclui:

Portanto, as opções de ações concedidas aos administradores devem integrar o salário de contribuição, pois:

-- De acordo com o artigo 6º do Estatuto Social reproduzido anteriormente, compete ao Comitê de Nomeação e Remuneração definir a política de remuneração dos Diretores, compreendendo, entre outros, a outorga de opções de compra de ações, tendo em conta as responsabilidades, o tempo dedicado às funções, a competência e reputação profissional e o valor dos serviços no mercado.

-- A Nota Explicativa nº 15 às Demonstrações Contábeis referentes ao exercício de 2006 – Patrimônio Líquido, em seu item “e” – Plano para Outorga de Opções de Ações, reproduzida anteriormente, afirma que a companhia visa integrar seus executivos no processo de desenvolvimento da instituição a médio e longo prazos, através da outorga de opções de ações, pessoais e intransferíveis.

-- No Formulário 20F, item 6B, reproduzido anteriormente, o sujeito passivo categoriza a outorga de opções de compra de ações como honorários do Conselho de Administração e da Diretoria.

-- No Formulário 20F, item 6C, reproduzido anteriormente, o sujeito passivo nos diz que o atual Comitê de Nomeação e Remuneração teve origem no antigo Comitê de Opção de Compra de Ações, que depois passou a ser chamado de Comitê de remuneração.

-- No Formulário 20F, item 6E, reproduzido anteriormente, o sujeito passivo afirma que o Plano de Opção de Compra de Ações tem por objetivo reter os serviços dos diretores e obter funcionários altamente capacitados para a companhia.

-- No item 6B do Formulário 20F, reproduzido anteriormente, ao tratar dos honorários do Conselho de Administração e da Diretoria, o contribuinte utiliza a expressão “despesas de remuneração”, como segue: “As despesas de remuneração referentes aos planos de opção de compra de ações totalizam R\$...”

-- Em resposta ao Termo de Intimação o contribuinte afirma que o Plano para Outorga de Opções de Ações é um instrumento para atração, estímulo e

principalmente a retenção de grandes profissionais que são violentamente disputados pelas grandes empresas.

- O Plano para Outorga de Opções de Ações, aprovado pela Assembleia Geral de 01.11.2002 e alterado pelas Assembleias Gerais de 28.04.2004, 27.04.2005 e 26.04.2006, com trechos reproduzidos anteriormente, estabelece que o Comitê selecionará os executivos aos quais serão outorgadas e fixará as quantidades de opções de cada série que caberão a cada executivo selecionado e efetuará as designações e rateios ponderando, a seu exclusivo critério, a performance dos elegíveis no exercício-base, as remunerações já auferidas nesse exercício e avaliações outras que entender aplicáveis. Com relação ao período de carência de cada série de opções, ele será fixado pelo Comitê ao emití-las, podendo a respectiva duração variar entre prazos de AE+1 e AE+5 anos, sendo AE o ano civil do calendário durante o qual a emissão houver ocorrido. Com relação ao preço de exercício da opção, é facultado um abatimento de 20% sobre o valor calculado com base na métrica definida.

2. Momento da ocorrência do fato gerador

Em seguida, o Auditor Fiscal analisou o momento da ocorrência do fato gerador nos casos envolvendo os planos de opção de compras de ações e concluiu que o fato gerador resta caracterizado com o vencimento do prazo de carência, tendo em vista que, naquele momento, há o implemento da condição suspensiva contratual, sendo irrelevante para a configuração do fato gerador se o trabalhador exerceu ou não a opção de adquirir as ações. Vejamos os exatos termos do raciocínio desenvolvido pelo Auditor.

7. DO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A outorga das opções de compra de ações para trabalhadores se traduz em um contrato pendente de condição suspensiva, pois no momento da outorga apenas há 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).

Ou seja, como regra geral, só poderão ser exercidas as opções cujos detentores, ao final do prazo de carência, ainda estejam prestando serviços à companhia.

Como resultado do exercício da opção de compra, o trabalhador adquire ações da companhia, que são bens economicamente apreciáveis e que se integram ao seu patrimônio.

Trata-se, portanto, de um contrato pendente de condição suspensiva, que é aquele que somente se aperfeiçoa com o implemento dessas condições. [...]

Diante do que foi exposto, 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. Não importa se o trabalhador exerceu ou não as opções que detinha. À luz do Código Civil (art. 125, reproduzido anteriormente), o direito do trabalhador está constituído nesta data (vencimento da carência) e, de acordo com o CTN (art. 117, inciso I), aí ocorreu o fato gerador sobre esse direito.

Portanto, a data da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a outorga das opções é definida como sendo

a data do vencimento do seu respectivo prazo de carência, independentemente do exercício das opções pelo trabalhador.

3. Apuração da base de cálculo

Com o objetivo de apurar a base de cálculo devida para incidência das contribuições previdenciárias, o Auditor, em observância ao critério adotado quanto ao momento em que resta caracterizada a ocorrência do fato gerador, utilizando os dados extraídos da planilha apresentada pelo contribuinte, entendeu que o montante corresponderia à multiplicação da quantidade de opções de compra outorgadas ao trabalhador (passíveis de exercício) pela diferença entre o valor de mercado da ação e o preço do exercício da opção no momento do vencimento da carência, independentemente do exercício das opções pelo trabalhador.

Assim, a base de cálculo das contribuições previdenciárias é calculada multiplicando-se a quantidade de opções outorgadas e passíveis de exercício pela diferença entre o valor de mercado da ação e o preço de exercício da opção, ambos referentes à data de vencimento do prazo de carência. Não importa se o trabalhador exerceu ou não as opções, isso ficou a seu critério. [...]

As informações utilizadas para quantificar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, de acordo com os critérios descritos acima, foram extraídas de planilha intitulada “Opções de Ações – Vencimento do Prazo de Carência”, segundo aponta o relatório fiscal.

4. Multa aplicada

Após a análise da penalidade mais benéfica ao contribuinte, em observância ao exposto no art. 106, inciso III, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o Auditor Fiscal confrontou a multa por descumprimento de obrigação acessória (ausência de declaração do fato gerador em GFIP) somada à multa de mora (24%) com a multa de ofício, estabelecida pela Lei nº 11.941/2009 (75%), e concluiu que a aplicação da legislação anterior seria mais benéfica ao contribuinte. Foi lavrado, assim, o Decad de n. 37.346.3022 (AI 68), pelo descumprimento da obrigação prevista no art. 32, IV, da Lei 8.212/1991.

DA IMPUGNAÇÃO

O ora Recorrente apresentou tempestivamente impugnação aos Autos de Infração em 24/01/2012, alegando, em síntese:

1. Nulidade do lançamento: crédito tributário apurado com base em levantamento mal elaborado: falta de certeza e liquidez

O Recorrente alegou que o Auditor Fiscal, ao elaborar os cálculos, não considerou a quantidade de ações que efetivamente foram objeto da concessão das opções de compra, mas sim a quantidade de ações indicada pelo Recorrente, em resposta à primeira intimação, que correspondia ao total de opções de compra recebidas por cada beneficiário, considerando, para tanto, todos os desmembramentos e bonificações ocorridos até 31/08/2009.

Desse modo, o Auditor teria considerado, para cada vencimento do prazo de carência, a totalidade das opções de compra de cada série de ações, majorada de forma indevida quando da ocorrência de desmembramentos e bonificações.

2. Decadência

Em relação à decadência, o ora Recorrente considerou que, de acordo com a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, os valores referentes às competências de março a maio de 2006 já estariam decaídos quando da ocorrência do lançamento, que ocorreu apenas em 23/12/2011.

3. Mérito

a) Auto de Infração nº 37.346.303-0

O Recorrente, em seguida, demonstrou os equívocos cometidos pela autoridade fiscal para atribuição da natureza salarial dos valores decorrentes do stock options, como, por exemplo, a irrelevância da utilização do termo “remuneração” relacionado aos valores recebidos pelos administradores, tanto no formulário 20F quanto nos atos societários.

Além disso, ressaltou que não seria possível definir a natureza da parcela considerando o simples fato de ela ter sido criada pelo “Comitê de Remuneração”, já que a natureza da parcela deve ser definida de acordo com as suas características.

O Recorrente analisou, de forma pormenorizada, o Plano de Outorga de Opções de Compra de Ações, ressaltando, dentre outras, as seguintes características:

- (i) somente podem ser outorgadas opções em exercícios em que tenham sido auferidos lucros suficientes para permitir a distribuição do dividendo obrigatório aos acionistas;*
- (ii) o “preço do exercício” considerará a média dos preços para as ações do Recorrente na Bovespa, no período mínimo de um e no máximo de três meses anteriores à data de emissão das opções;*
- (iii) o “preço do exercício” será o valor pago ao Recorrente pela subscrição de cada ação em decorrência do exercício da opção, sendo reajustado até o mês anterior ao exercício da opção pelo IGPM;*
- (iv) exercida a opção, o titular deverá pagar o “preço do exercício” em prazo igual ao vigente para liquidação de operações na Bovespa;*
- (v) o prazo de vigência de cada série será de no mínimo 5 anos e no máximo 10 anos;*
- (vi) a vigência será extinta antecipadamente em caso de desligamento, independentemente da causa que o tenha gerado e as opções de diretores se extinguirão na data em que deixarem o exercício do cargo, seja por renúncia seja por iniciativa do órgão que os elegeu, salvo se decorrer de não reeleição de diretor ou funcionário desligado após 55 anos de idade, cujas opções poderão ser exercidas nos prazos estipulados;*
- (vii) no caso de falecimento, os herdeiros poderão exercer as opções também nos prazos estipulados;*
- (viii) o período de carência se extingue antecipadamente no caso de aposentadoria do titular da opção ou seu falecimento, facultando seu exercício pelo titular ou seus herdeiros no prazo de vigência da opção ou em até 3 anos;*
- (ix) as opções não poderão ser exercidas durante os “períodos de suspensão”;*

(x) o titular das opções científicará a Superintendência de Assuntos Corporativos do Banco Itaú sobre a data em que exercerá as ações, com antecedência mínima de 48 horas;

(xi) o titular poderá dispor livremente da metade das ações adquiridas, ficando a outra metade indisponível pelo prazo de 2 anos, contados a partir da data do exercício da opção.

Após discorrer sobre as características do Plano, o Recorrente defendeu a sua natureza mercantil e não salarial, diante do que a autuação deveria ser julgada improcedente.

Alegou, ainda, que, mesmo que tivesse natureza remuneratória, o fato gerador apenas restaria configurado quando os trabalhadores desembolsassem os valores para aquisição das ações, de modo que não haveria como ser mantida a tese sustentada na autuação de que o vencimento do prazo de carência materializaria o fato gerador, sendo tal fato, por si só, suficiente para gerar a obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Até porque, segundo alegou o Recorrente, inexistente obrigação de pagamento de contribuições previdenciárias quando não existe qualquer rendimento para o beneficiário.

Por fim, sustentou a impossibilidade de exigência do adicional de 2,5%, por configurar flagrante violação aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva de modo que o adicional deveria ser calculado com base na alíquota aplicável às pessoas jurídicas em geral.

b) Auto de Infração nº 37.346.3022

Em relação à multa, o Recorrente afirmou que a autoridade fiscal equivocou-se ao aplicar o princípio da retroatividade benigna, na medida em que confrontou a multa referente à obrigação acessória somada à multa de mora com a multa de ofício de 75% estabelecida pela Lei 11.941/09 e não pela multa por descumprimento de obrigação acessória, prescrita pelo revogado art. 32, IV, §5º da Lei nº 8.212/91, com atual redação prevista no art. 32A, inciso I do mesmo diploma legal.

Além disso, ressaltou que, considerando que as verbas oriundas do exercício da opção de compra de ações não possuem natureza salarial e, portanto, não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não haveria que se falar em omissão quanto a fatos gerados em GFIP, sendo o lançamento impugnado um ato administrativo imotivado, o que enseja a sua nulidade, a qual o Recorrente pleiteia seja declarada.

DESPACHO DA DRJ

Em 19 de julho de 2012, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo (SP), considerando os argumentos trazidos pela Impugnante, ora Recorrente, analisou a planilha “Opções de Ações – Vencimento do Prazo de Carência” (fls. 79/83), a qual foi utilizada, pelos Auditores Fiscais, para calcular a base de cálculo do crédito tributário, e verificou que houve repetição, em várias linhas, dos mesmos dados (mesmo beneficiário, mesma série de ações, mesma data de outorga, mesma quantidade de ações, mesma data de carência, mesmo preço de exercício da opção, mesmo valor de mercado da ação e mesma base de cálculo) (fls. 248-250).

Diante disso, a DRJ converteu o julgamento em diligência e determinou que a autoridade fiscal se manifestasse sobre os argumentos trazidos pelo Impugnante, ora Recorrente, quanto à indevida majoração da base de cálculo e, em caso de necessidade de retificação, requereu fosse elaborada nova planilha para apuração da base de cálculo.

DILIGÊNCIA FISCAL

O Auditor Fiscal, de início, afirmou que apenas com a entrega dos documentos acostados à impugnação – Demonstração dos Desdobramentos e Bonificação de Ações e Atas que outorgaram opções de compra de ações – foi possível efetuar uma “verificação mais consistente dos valores utilizados na apuração da base de cálculo”.

Ao analisar tais documentos, a autoridade fiscal reconheceu que, de fato, houve divergência na quantidade de ações, pois, no cálculo inicialmente realizado, os eventos de desdobramentos e/ou bonificações posteriores à data do cumprimento do prazo de carência foram considerados como nova opção de ações.

Ressaltou que as atas de reunião do comitê de opções, por sua vez, demonstram o prazo final da carência para o exercício das opções, bem como a relação discriminada dos beneficiários a quem foram outorgadas as opções de compra de ações, contendo o nome do beneficiário e a quantidade de ações outorgadas.

Considerando tais informações, verificou-se que a série EP01/05-08/15676 deveria ser excluída do auto de infração, já que, conforme descrito na ata, o término do seu prazo de carência ocorreu em 31/12/2005, portanto, em data anterior ao período fiscalizado. Em relação às demais séries de opções de compra de ações, também reconheceu ser devida a exclusão das informações repetidas.

Sendo assim, com objetivo de retificar os dados que distorciam a base de cálculo inicialmente apurada na autuação, foi elaborada nova planilha denominada “Opções de Ações 2006 – Valores Retificados” (fls. 257-259). O Recorrente foi cientificado do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal em 29/11/2012 (fl. 256).

TERMO DE RE/RATIFICAÇÃO DE ENCERRAMENTO DA DILIGÊNCIA FISCAL

No dia 12/12/2012, o Recorrente foi cientificado do Termo de Re/ratificação de Encerramento da Diligência Fiscal, considerando que a planilha de cálculo que o acompanhava necessitava de ajustes, pois, embora a série EP01/05-08/15676 tenha sido excluída do lançamento, remanesceram três informações sobre essa série na planilha, uma na competência de 03/2006, outra na 04/2006 e outra na 05/2006, de modo que se tornou necessária nova retificação.

Aproveitou-se, ainda, para complementar as considerações finais, cientificando o contribuinte quanto ao prazo de 30 dias para apresentar manifestação, já que essa informação não constava no Termo de Encerramento inicialmente apresentado.

MANIFESTAÇÃO DO IMPUGNANTE

O ora Recorrente ratificou os termos da impugnação já apresentada e aduziu a impossibilidade de convalidar vícios de nulidade que maculam o lançamento fiscal, tendo em vista que a fiscalização apurou nova base de cálculo para fins de lançamento, envolvendo o completo recálculo do valor apurado, o que apenas poderia ser feito através de novo lançamento e não por meio de nova diligência.

Ressaltou que, embora o recálculo tenha resultado em um valor tributável menor do que o originalmente lançado, na apuração da nova base de cálculo foram incluídos

30 (trinta) beneficiários que não constaram no lançamento original. Esclareceu, em seguida, que não procede a alegação da Fiscalização de que “somente durante o prazo legal para impugnação foram apresentados pelo contribuinte os seguintes documentos que, sendo analisados em conjunto com a planilha cima referida, permitem uma verificação mais consistente dos valores utilizados na apuração da base de cálculo”, já que, em 25/08/2011, no curso do procedimento fiscalizatório, apresentou planilha contendo o preço de exercício das opções de compra outorgadas e o valor de mercado das ações no momento em que o prazo de carência tinha sido cumprido, de modo que o fiscal tinha os elementos necessários à correta apuração da base de cálculo.

Por fim, alegou que o TST já consolidou o entendimento quanto à possibilidade de estabelecer planos para compra de opções de ações, desde que o preço não seja irrazoável, única hipótese em que se estaria configurada remuneração disfarçada

ACÓRDÃO DA DRJ

Após relato dos fatos e argumentos trazidos no processo, a DRJ chegou às seguintes conclusões:

1. Nulidade

Inicialmente, considerou que, de acordo com o Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal (PAF), a nulidade só pode ser declarada quando verificado algum vício que atinja um dos elementos estruturais do ato, como, por exemplo, a competência do agente, forma, finalidade ou motivo do ato.

A DRJ entendeu que não houve, no presente caso, autuações por métodos de tentativa, nem erro do Fisco e, muito menos, foi cometido equívoco que ensejasse qualquer insegurança jurídica ao contribuinte autuado. Na verdade, no entender da Turma Julgadora, apenas houve equívoco na apuração da base de cálculo em relação ao quantum devido, motivado pela incorreta interpretação dos dados apresentados pela empresa em forma de planilha.

Sendo assim, a DRJ concluiu que, após as correções na base cálculo, realizadas durante a diligência fiscal, a autuação passou a reunir todos os requisitos previstos no art. 37 da Lei nº 8.212/91, no art. 142 do CTN e nos demais atos normativos que disciplinam a matéria, possibilitando, assim, o exercício do seu direito de defesa por parte do Recorrente, de modo que não haveria motivos para respaldar a declaração da nulidade.

2. Decadência

A DRJ entendeu que não restou configurada a decadência, pela aplicação da regra prevista no art. 173, I, do CTN, já que as remunerações pagas por meio do plano de outorga de opções de compra de ações (stock options), objeto do presente lançamento de ofício, não foram declaradas em GFIP, inexistindo pagamento antecipado sobre tais valores.

Desse modo, considerando que os créditos foram lançados nos períodos de 03/2006, 04/2006, 05/2006 e 12/2006 e que a ciência pessoal do contribuinte ocorreu em 20/12/2011, nenhuma competência estaria decaída, já que o lançamento poderia ocorrer até 31/12/2011, considerando a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, segundo a qual o prazo é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

3. Mérito

A DRJ entendeu que a própria Recorrente admitiu a natureza remuneratória das parcelas, tanto no formulário 20F quanto nas reuniões do Comitê de Opções do Itaú Unibanco, por meio das quais foi aprovada a outorga de opções de compras de ações, através de assembleia geral.

Acrescentou que o plano de stock options teria sido oferecido como vantagem adicional à remuneração básica, como um atrativo para que o executivo continuasse trabalhando, tanto que tinha como um de seus requisitos a prestação de serviço durante determinado período para que o trabalhador pudesse se beneficiar do exercício da opção, além de ter caráter personalíssimo, só admitindo que a opção fosse transferida a herdeiros, no caso de herança.

Reiterou os argumentos trazidos na autuação quanto à ausência de risco, tendo em vista que, na data da outorga, nenhum pagamento foi realizado, diferente do que ocorre com os contratos mercantis.

Ressaltou, ainda, ser adequado o critério adotado na autuação para a definição da ocorrência do fato gerador, segundo o qual este resta configurado na data de vencimento do prazo de carência, momento em que estaria implementada a condição suspensiva contratual. Do trecho abaixo, constata-se que o entendimento sustentado pela DRJ quanto ao momento da ocorrência do fato gerador está em total consonância com aquele sustentado na autuação:

7.63. Pouco importa se o beneficiário exerceu, ou não, este direito, o fato é que, no termo do período de carência, com o implemento da condição suspensiva acima citada, o beneficiado adquiriu um bem, correspondente a um direito, que tem valor econômico e que gera acréscimo patrimonial. Tal valor econômico corresponde à diferença entre o valor de mercado da ação, na data do término de carência (quando as ações poderiam ser adquiridas), e o valor de subscrição, pré-estabelecido no contrato de outorga. Se aquele for superior a este, obviamente o beneficiado tem um acréscimo patrimonial, correspondente à remuneração em virtude do trabalho prestado anteriormente (durante o período de carência) e, conseqüentemente, também houve a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária previdenciária. Caso contrário, obviamente não houve acréscimo patrimonial e tampouco remuneração, não havendo que se falar em fato gerador de obrigação tributária previdenciária.

Chamou atenção quanto à inadequação de o Recorrente ter trazido, como argumento defesa, o posicionamento sustentado pelo TST, tendo em vista que o conceito de salário adotado pela legislação trabalhista é distinto daquele adotado no caso em questão.

Em relação ao adicional de 2,5%, considerando que a alegação do Recorrente girou em torno da inconstitucionalidade desse percentual, pois a sua aplicação feriria os princípios da igualdade e da isonomia, a DRJ ressaltou sua incompetência para manifestar-se em relação à inconstitucionalidade da lei tributária, conforme exposto na Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quanto à multa, a DRJ entendeu que, diante da correção do lançamento principal, não haveria que se falar na nulidade da aplicação da multa por ausência do pressuposto fático necessário à sua incidência. Também entendeu não ser cabível a aplicação do art. 32A da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que tal dispositivo aplica-se apenas aos casos em que não há apresentação de GFIP ou há apresentação com omissões e incorreções, de forma isolada, sem o lançamento de ofício do crédito previdenciário omitido. Diante de tal interpretação, concluiu pela manutenção da penalidade, nos moldes da autuação.

Entretanto, considerou que o valor da multa deveria ser limitado a um valor máximo, por competência, tendo em vista o número de trabalhadores da empresa, conforme previsto no § 4º, do art. 32, da Lei 8.212/91 e no art. 284, II, do Decreto 3.048/99. No caso em análise, a multa aplicada em cada competência corresponde a dez vezes o valor mínimo de R\$ 1.524,43 (mil quinhentos e vinte e quatro reais e quarenta e três centavos), conforme previsto na Portaria MPS/MF nº 407, de 14/07/2011, o que resultou no montante de R\$ 15.244,30 (quinze mil duzentos e quarenta e quatro reais e trinta centavos) em cada competência.

Desse modo, mesmo com a retificação da base de cálculo, o valor da multa aplicado será o mesmo, qual seja, R\$ 15.244,30 por competência, que seria bastante inferior ao valor das contribuições devidas, como já apurado pela Fiscalização.

Diante de todo o exposto, a DRJ alterou o valor originalmente lançado a título de principal (DEBCAB nº 37.346.3030), reduzindo-o de R\$ 652.889.387,27 (seiscentos e cinquenta e dois milhões oitocentos e oitenta e nove mil trezentos e oitenta e sete reais e vinte e sete centavos) para o montante de R\$ 69.912.245,76 (sessenta e nove milhões novecentos e doze mil duzentos e quarenta e cinco reais e setenta e seis centavos), consolidado em 20/12/2011, acrescido de juros e multa, nos termos do voto e do “DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado”, mantendo, assim, o crédito exigido no AI referente ao DEBCAD nº 37.346.3022.

A DRJ, ainda, submeteu o julgamento ao Recurso de Ofício, tendo em vista a redução do crédito tributário exonerado em mais de R\$ 1.000.000,00.

DO RECURSO

Devidamente intimada em 23/08/2012, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário, em 06/09/2012, rebatendo a decisão proferida pela DRJ e reiterando os argumentos já trazidos na impugnação ao lançamento.

Além de reiterar os argumentos trazidos na impugnação, ressaltou que o termo de encerramento de diligência fiscal não é o meio apto à inserção de novos fatos geradores, devendo ter sido elaborado novo lançamento. Logo, em relação aos 30 novos fatos geradores autuados, relativos à competência de dezembro de 2006, a autoridade tinha o prazo de 5 (cinco) anos para efetuar o competente lançamento a contar daquele fato gerador, de modo que, não o tendo efetuado, decaiu o seu direito, estando decaído, portanto, o crédito tributário.

Com o objetivo de fortalecer a tese de que os valores relativos ao stock options não possuem natureza remuneratória, trouxe aos autos trecho de julgado proferido pela 4ª Câmara de Julgamento, nos autos do Processo nº 35464.001226/2005-78, por meio do qual empregado, tendo em vista a desvinculação da prestação de serviço.

Ressaltou que, diferente do que afirmou a DRJ, a contraprestação do beneficiário não foi a permanência na empresa, pois o empregado que permanecesse na empresa, mas não pagasse pelo preço das ações a serem adquiridas, conforme valores de mercado, não teria garantido o recebimento de qualquer valor por conta da opção que lhe foi outorgada. Logo, para o exercício da opção era necessário permanecer na empresa e pagar preço de mercado para aquisição das ações, cuja opção de compra lhe foi outorgada.

TERMO DE CONSTATAÇÃO

Em 27/10/2014, o Recorrente solicitou a juntada de termo de constatação, elaborado pela empresa de auditoria KPMG Tax Advisors, com o objetivo de

comprovar que, considerando as regras estabelecidas através do plano de stock options para a definição do preço de exercício de compra das ações, seria impossível saber, na data da outorga, se o exercício da opção de compra realmente ocorreria, sendo, para tanto, simulada situação, por meio da qual restou constatado que, durante o período de vigência do plano, a ação sempre esteve desvalorizada, de modo que seria provável que a opção sequer fosse exercida.

Demonstrou, ainda, que a aplicação da regra prevista no plano de stock options quanto à possibilidade de exercício em relação a 50% das ações adquiridas, remanescendo a outra metade indisponível por mais dois anos, também levou, em alguns períodos de vigência do plano, à configuração de prejuízo e não de ganho aos trabalhadores, ratificando o risco suportado pelo trabalhador com o exercício da opção de compra das ações do Recorrente."

A 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, apreciando o recurso de ofício e o recurso voluntário, por meio do acórdão 2401-003.890, decidiu por **a)** negar provimento ao recurso de ofício, **b)** excluir do lançamento os fatos geradores até 11/2006, face a aplicação da decadência quinquenal - inclusive quanto a obrigação acessória, **c)** declarar a decadência do lançamento em relação aos 30 beneficiários incluídos na diligência fiscal cientificada em 12/12/2012, e **d)** no mérito, dar provimento ao recurso, por entender que não restou comprovado o caráter remuneratório dos valores pagos aos beneficiários no presente caso.

A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006, 01/12/2006 a 31/12/2006

RECURSO DE OFÍCIO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO PROVIMENTO.

Considerando que a própria autoridade fiscal reconheceu o equívoco cometido na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias e retificou o lançamento através de diligência fiscal, deve ser mantida a decisão da DRJ que convalidou a nova apuração.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Tratando-se as contribuições previdenciárias de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a norma decadencial aplicável é aquela prevista no art. 150 §4º do CTN, caso se verifique a antecipação de pagamento. Decaídas as competências de março a maio de 2006.

STOCK OPTIONS. CARÁTER MERCANTIL. PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO REMUNERAÇÃO.

No presente caso, o plano de stock options é marcado pela onerosidade, pois o preço de exercício da opção de compra das ações é estabelecido a valor de mercado, pela liberalidade da adesão e pelo risco decorrente do exercício da opção de compra das ações, de modo que resta manifesto o seu caráter mercantil, não devendo os montantes pagos em decorrência do referido plano integrarem o salário de contribuição.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATO GERADOR EM GFIP. PREJUDICIALIDADE. JULGAMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Aplicando-se a regra de decadência prevista no art. 150 §4º do CTN, estão decaídas as competências de março a maio de 2006. Em relação à competência remanescente, referente ao mês dezembro, exclui a multa aplicada diante da improcedência da autuação referente à obrigação principal.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Discordando da decisão proferida pelo Colegiado *a quo*, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial questionando exclusivamente a parte do acórdão que concluiu pela natureza mercantil do Stock Option Plan ofertado. Adotando a corrente cujo entendimento é pelo caráter remuneratório da vantagem econômica envolvida na operação, cita como paradigmas os acórdãos 2401-003.044 e 2302-003.536.

Intimado do despacho que admitiu o recurso especial o contribuinte apresentou contrarrazões:

1) destaca que considerando o teor do recurso interposto, já estaria transitado em julgado a parte do acórdão que negou provimento ao recurso de ofício e que reconheceu a decadência parcial do lançamento relativo aos fatos geradores até 05/2006, tanto da obrigação principal quanto acessória, e aos fatos geradores que envolveram os 30 beneficiários incluídos na diligência fiscal cientificada em 12/12/2012.

2) requer o não conhecimento do recurso: i) pugna pelo não aceitação do acórdão paradigma nº 2401-003.044, pois proferido pelo mesmo colegiado; em relação ao segundo paradigma nº 2302-003.536 defende ii) a ausência de demonstração analítica da divergência, pois o Recorrente transcreveu apenas a ementa do julgado, iii) a inexistência de similitude fática entre as decisões, iv) a ausência de demonstração objetiva da legislação supostamente interpretada de forma divergente, v) a inépcia do recurso por não atacar os fundamentos do acórdão recorrido.

3) no mérito: reitera os argumentos de defesa destacando o risco que envolve os plano de ações ofertados pela empresa, o que caracterizaria sua natureza mercantil e lembra que na eventualidade de se dar provimento ao recurso os autos deverão retornar ao Colegiado *a quo* para a apreciação das demais questões postas no Recurso Voluntário, notadamente aqueles que tratam das nulidades do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Da delimitação da lide:

Antes de analisarmos o mérito, importante esclarecer que o presente recurso especial possui como objeto apenas a discussão quanto a natureza jurídica dos denominados 'Stock Option Plans' ou 'Planos de Opções de Compra de Ações'.

Assim, considerando que não foram apresentados quaisquer argumentos contra os demais pontos da decisão, é de se concluir pela preclusão consumativa e, consequente, trânsito em julgado em desfavor da Fazenda Nacional das seguintes matérias: **i)** alteração da base de cálculo nos termos da decisão da DRJ (recurso de ofício não provido), **ii)** decadência em relação ao período compreendido entre março e maio de 2006 das obrigações principal e acessória, e **iii)** decadência em relação aos 30 (trinta) beneficiários incluídos na autuação por meio do "Termo de Re-ratificação de Encerramento de Diligência Fiscal"

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões o Contribuinte pugna pelo não conhecimento do recurso em razão dos seguintes pontos:

- i)** imprestabilidade do acórdão paradigma nº 2401-003.044, pois proferido pelo mesmo colegiado;
- ii)** em relação ao segundo paradigma nº 2302-003.536 defende:
 - a)** ausência de demonstração analítica da divergência, pois o Recorrente transcreveu apenas a ementa do julgado,
 - b)** a inexistência de similitude fática entre as decisões,
 - c)** a ausência de demonstração objetiva da legislação supostamente interpretada de forma divergente, e
 - d)** a inépcia do recurso por não atacar os fundamentos do acórdão recorrido.

No que tange a imprestabilidade do primeiro acórdão paradigma apontado - **Acórdão nº 2401-003.044**, com razão o Recorrido, pois trata-se de decisão proferida pela mesma 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, Colegiado responsável pelo acórdão recorrido. Assim, por força do art. 67 do RICARF referida decisão não se presta para comprovação da divergência e deve ser desconsiderada.

Em relação ao segundo paradigma - **Acórdão nº 2302-003.536**, a recorrente deixou de cumprir o requisito formal do art. 67, §6º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 (atual §8º do Regimento Interno do CARF).

Assim dispõe o citado artigo:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

...

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

O conceito de 'demonstração analítica' é discussão superada neste Colegiado, o qual firmou entendimento no sentido de que o recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessária a realização de um comparativo textual entre acórdão recorrido e paradigma. Entretanto, embora não seja necessária a apresentação de tabelas ou esquemas com os pontos divergentes, é imprescindível que seja demonstrada onde está configurada a diferença de entendimentos entre os julgados.

No presente caso, o 'cotejo' apto a demonstrar a divergência entre as teses adotadas pelos colegiados paradigmáticos e recorrido foi realizado pontualmente apenas com base nas razões de decidir do primeiro acórdão paradigma, decisão esta que foi desconsiderada pelas razões acima expostas. Se consultarmos o texto do recurso especial percebemos que quanto ao segundo paradigma - 2302-003.536, não foi feita qualquer consideração mais aprofundada ao caso ali julgado, se limitando a recorrer a colacionar o inteiro teor da ementa.

O Recorrente assim expôs seus argumentos:

Pela análise dos trechos supratranscritos, fica clara a divergência entre os acórdãos confrontados.

De um lado, o acórdão recorrido entende que o direcionamento do plano de stock options aos executivos como forma de estímulo ao seu comprometimento com a organização, de forma a alinhá-lo com os interesses dos acionistas, inclusive mediante a vinculação da outorga de ações ao desempenho profissional, não se revestiria de feição salarial para fazer incidir as contribuições previdenciárias.

De outro lado, o paradigma (neste caso 2401-003.044) entende que a outorga de ações como estímulo a expansão e êxito da companhia, alinhando os interesses dos administradores e empregados de alto nível aos interesses dos acionistas, configura remuneração indireta pelo exercício do trabalho. Ainda nos termos do precedente indicado, ao condicionar a opção de compras de ações ao desempenho profissional, o contribuinte desnatura a operação mercantil do Stock options, atribuindo-lhe feição salarial, vez que acaba vinculando o seu pagamento ao implemento da prestação de serviços. Identificada a natureza salarial das verbas pagas, caracteriza-se a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no paradigma foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

...

Na mesma linha, apresenta-se o acórdão nº 2302-003.536, cuja ementa segue transcrita em sua integralidade:

Acórdão nº 2302-003.536

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/06/2008

STOCK OPTIONS. PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES.
VANTAGENS OBTIDAS NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.
NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE
CONTRIBUIÇÃO.

As vantagens econômicas oferecidas aos empregados da empresa na aquisição de lotes de ações próprias, quando comparadas com o efetivo valor de mercado dessas mesmas ações, configuram-se ganho patrimonial do empregado beneficiário decorrente exclusivamente do trabalho, ostentando, portanto, natureza remuneratória, e, nessa condição, parcela integrante do conceito legal de Salário de Contribuição base de cálculo das contribuições previdenciárias.

...

Embora a situação fática analisada no segundo paradigma possa até ser semelhante ao caso estudado no acórdão 2302.003-536, fato é que a Fazenda Nacional deixou de nos apresentar quais seriam essas semelhanças e com isso não podemos, pela simples análise da ementa afirmar que elas estariam presentes na decisão recorrida.

Pela pertinência, vale transcrever parte dos argumentos expostos em sede contrarrazões:

Nesse ponto, cabe salientar que justamente em razão da total impossibilidade da demonstração da divergência com base na mera comparação entre a ementa do recorrido e do paradigma no caso concreto o I. prolator do r. despacho de admissibilidade, ao sustentar a suposta divergência, precisou lançar mão de argumento do acórdão paradigma que não consta de sua ementa, "verbis":

"Com efeito, em contextos fenoménicos semelhantes, as decisões em comento dissentem a respeito da natureza remuneratória ou não, mercantil ou não, dos planos de opção de compra de ações oferecidas com vantagens, exclusivamente, a parcela selecionada de empregados da empresa." (fl. 602 — destaques nossos)

De fato, muito embora o oferecimento das opções de compra de ações "exclusivamente, a parcela selecionada de empregados da empresa" seja um dos aspectos da situação examinada no acórdão paradigma (na verdade essa característica é comum a todo o qualquer plano de opções de compra de ações), tal questão simplesmente não consta de sua ementa, tendo o I. prolator do r. despacho de admissibilidade buscado no relatório e voto do acórdão paradigma (cujo inteiro teor, aliás, não foi

juntado pela Recorrente) algum elemento que o permitisse sustentar a existência de "contextos fenoménicos semelhantes", deixando assim de observar, "data máxima venia", entendimento desta C. 2ª Turma no sentido de que "não cabe ao julgador analisar o acórdão paradigma, interpretá-lo e trazer para análise pontos da divergência, pois esta é obrigação de uma das partes e ao fazê-lo o julgador estaria maculando a imparcialidade obrigatória" (Acórdão nº 9202-003.550).

Neste contexto, considerando que deve ser descartado o primeiro paradigma e que as considerações sobre este não se aproveitam ao segundo acórdão trazido na peça recursal, temos que concluir que a recorrente não cumpriu o requisito formal previsto no art. 67, §6º do RICARF, impedindo a análise acerca da semelhança fática e ainda a conclusão acerca da existência de divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri