



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720202/2012-06
Recurso Especial do Contribuinte
Resolução nº 9202-000.284 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de setembro de 2021
Assunto DESPACHO DE SANEAMENTO
Recorrente GAFISA S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento dos embargos em diligência à DIPRO/COJUL, para devolução à câmara recorrida, para complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial, com posterior retorno à relatora, para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Contra o Contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de diferença de contribuição social previdenciária incidente, entre outros, sobre rendimentos decorrentes de "Planos de Opções de compra de Ações para Empregados" (Stock Option Plans), nos competências 05/2010, 06/2010 e 09/2010. O lançamento compreende os DEBCADs 51.016.433-1 (patronal) e 51.016.434-0 (terceiros).

Segundo relatório fiscal:

2.5 Foi constatado no decorrer deste procedimento que a remuneração dos principais executivos da fiscalizada é composta por duas parcelas, uma fixa e outra variável, sendo esta composta por uma parcela de bônus de curto prazo (em dinheiro) e outra parcela de longo prazo (baseada em ações).

...

5.3. Tendo em vista que a fiscalizada atribui direitos para a aquisição/subscrição de ações de sua própria emissão, a preços e condições definidos antecipadamente, aos seus administradores e empregados, doravante será abordado especificamente o incentivo salarial Plano de Opções de Compra de Ações para Empregados e Administradores (Stock Options Plans).

...

7.21. Portanto, ao contrário da legislação fiscal dos países acima citados, onde a regra é a natureza remuneratória dos ganhos advindos de planos de ações para empregados, no Brasil, para que haja incidência das contribuições previdenciárias sobre os rendimentos das Stock Options é necessário que a natureza das mesmas não seja mercantil, pois “se o empregado paga para exercer o direito de opção e, conseqüentemente, assume o risco de ganhar ou perder, resta caracterizada uma mera compra e venda de ações”.

7.22. Entretanto, se ficar constatado, entre outras coisas, que não houve riscos para o empregado, ou que o valor das ações foi subsidiado pela empresa, proporcionando assim um ganho certo ao beneficiário, restará caracterizada a natureza remuneratória.

...

13.1. Conforme já explicitado, para que ocorra o lançamento das contribuições previdenciárias sobre os rendimentos advindos dos planos de opções é necessário que se determine se a natureza jurídica é remuneratória ou mercantil. No caso em tela, em vista dos fatos apurados, restou comprovada a natureza remuneratória, senão vejamos.

...

17.1. O Auto de Infração - AI DEBCAD nº 51.016.433- 1 refere-se a contribuições sociais devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa sobre a remuneração de empregados, contribuição da empresa sobre a remuneração a contribuintes individuais e contribuição da empresa para financiamento dos benefícios em razão de incapacidade laborativa, conforme fundamentação legal apresentada no relatório "FLD - *FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO*", anexo ao auto.

17.2. Período de Lançamento: 01/2009 a 12/2010.

17.3. Fato Gerador: Rendimentos proporcionados pelos Planos de Opção de Compra de Ações, no período 01/2009 a 12/2010, determinados de acordo com procedimentos apontados nos Levantamentos SO e SS.

...

18.1. O O Auto de Infração - AI DEBCAD nº 51.016.43 4-0

refere-se a contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos, a saber: SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SESC e SEBRAE, conforme fundamentação legal apresentada no relatório "FLD – *FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO*".

18.2. Período de Lançamento: 01/2009 a 12/2010.

Fl. 3 da Resolução n.º 9202-000.284 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16561.720202/2012-06

18.3. Fato Gerador: Rendimentos proporcionados pelos Planos de Opção de Compra de Ações, no período 01/2009 a 12/2010, determinado de acordo com procedimentos apontados no Levantamento SS;

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, por meio do acórdão nº 2401-004.467, assim decidiu sobre o recurso voluntário:

- 1) Afastou a arguição de nulidade do lançamento por erro na apuração da base de cálculo, no que se refere aos valores de mercado das ações atribuídos pela fiscalização;
- 2) Reconheceu a natureza remuneratória do plano de compra de ações: a natureza contraprestacional da vantagem oferecida em forma de opções de compra de ações, é evidenciada pelo período de "vesting", no qual o trabalhador deve persistir vinculado à empresa, oferecendo a sua força de trabalho. A empresa proporciona, por um lado, uma vantagem ao trabalhador; de outro, o colaborador deve continuar vinculado à contratante, prestando serviços pelo lapso de tempo mínimo estabelecido até adquirir o direito ao exercício das opções de compra das ações.
- 3) Reconheceu como momento da ocorrência do fato gerador a data de exercício da opção de compra da ação ofertada;
- 4) Afastou a exigência da multa qualificada e
- 5) Manteve a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 30/09/2009, 01/12/2009 a 31/12/2009, 01/04/2010 a 30/06/2010, 01/08/2010 a 30/09/2010

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS NO RECURSO. MEMORIAIS.

Excepcionalmente, conhece-se de arguição apresentada em memoriais quando se trata de possibilidade de erro na base de cálculo do tributo já questionada. No caso dos autos, a base de cálculo é resultado da diferença entre dois valores. O erro em um dos valores pode alterar a base de cálculo do tributo lançado.

ERRO NA BASE DE CÁLCULO. PREJUÍZO.

O fato de a autoridade fiscal ter empregado valores que, ao final, reduziram a base de cálculo do tributo lançado não causando prejuízo ao contribuinte, não é considerado motivo para nulidade do lançamento tributário.

STOCK OPTIONS. OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES. ATIVO ECONÔMICO OFERTADO. CARÁTER REMUNERATÓRIO. CONTRAPRESTAÇÃO PELO TRABALHO.

Os planos de "stock options" concedidos pela empresa, avaliados no caso concreto, revelam a existência de uma relação entre o benefício oferecido e a prestação de serviço pelo beneficiário. O ativo econômico proporcionado ao trabalhador pela empresa são as opções de compra de ações, e não as ações subjacentes a essas operações.

Por um lado, a empresa oferece uma vantagem ao trabalhador; de outro, o beneficiário deve continuar vinculado à contratante, prestando serviços pelo lapso de tempo mínimo estabelecido, denominado de período de carência ou "vesting", até adquirir o direito ao exercício das opções de compra das ações.

Fl. 4 da Resolução n.º 9202-000.284 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16561.720202/2012-06

No que tange às opções de compra de ações, há ausência de risco e onerosidade para o prestador de serviço.

STOCK OPTIONS. OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES. EXERCÍCIO DO DIREITO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL. BASE DE CÁLCULO

Apura-se a base de cálculo na data do exercício do direito de compra das ações, quando aperfeiçoa-se o fato gerador pela vantagem econômica, consistente na remuneração sob a forma de utilidade, oriunda da aquisição das ações.

A base de cálculo das contribuições corresponde à diferença entre o valor de mercado das ações adquiridas, na data do exercício, e o valor efetivamente pago pelo beneficiário.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício proporcional até o importe de 150%, em especial o dolo na conduta do contribuinte, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Intimada do acórdão a Fazenda Nacional não interpôs recurso.

Contra decisão a Contribuinte apresentou embargos de declaração os quais não foram admitidos. Ato contínuo interpôs Recurso Especial admitido em relação aos seguintes pontos:

1. Nulidade do lançamento em razão de erro na base de cálculo: o acórdão recorrido reconheceu que a fiscalização utilizou valores de mercado das ações diversos do efetivamente apurado no momento do exercício da opção pelo beneficiário, entretanto como os valores corretos eram superiores ao lançado, afastou a nulidade por ausência de prejuízo. Cita como paradigma os acórdãos **9202-002.966 e 2202-003151** para os quais erro no critério quantitativo “enseja de pronto a nulidade do feito, não atraindo para si a tese da inexistência do prejuízo.
2. Momento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária sobre pagamento de stock options: ao contrário do afirmado pelo acórdão recorrido que manteve o lançamento para considerar ocorrido o fato gerador no momento do exercício da opção da compra da ação, sendo irrelevante a existência de cláusula de *lock up*, o acórdão paradigma nº **2402-005.011** externou entendimento de considerar como ocorridos “os fatos geradores das contribuições previdenciárias na data em que o beneficiário possa dispor das ações sem quaisquer restrições”;

Fl. 5 da Resolução n.º 9202-000.284 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 16561.720202/2012-06

3. Natureza mercantil do plano de Stock Option: o acórdão recorrido ao concluir pela natureza remuneratória do plano em razão da ausência de riscos para o beneficiário, a existência de vesting period e pelo fato do plano ser restrito a alguns empregados, contrariou o entendimento dos acórdãos **2401-003.888 e 2803-03.815**, e
4. Incidência de juros sobre multa de ofício: paradigmas nº 9101-000722 e 1802-001.218.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pelo não conhecimento do recurso no que tange as teses “nulidade por erro na apuração da base de cálculo” e “momento da ocorrência do fato gerador”, respectivamente por ausência de similitude fática e ausência de pré-questionamento. No mérito pugna pela manutenção do acórdão recorrido. Sob a alegação de interesse recursal superveniente a Fazenda Nacional apresentou Recurso Adesivo o qual não foi aceito.

A Contribuinte apresentou memoriais.

É o relatório.

Voto

Conforme relatado, em um primeiro momento, estamos diante de recurso especial interposto pelo Contribuinte admitido pelo despacho de admissibilidade de fls. 4316/4329, nos seguintes termos:

Com fundamento no RICARF, anexo II, artigos 67 e 68, concluo **que restou** demonstrada a divergência de interpretação em relação às matérias dos itens:

- a) Nulidade do lançamento por erro na base de cálculo (ACT 67.639.9999 - CS Contribuições Previdenciárias - Preliminar/Nulidade/outros);
- b) Identificação do momento da ocorrência do fato gerador (ACT **67.643.4067** - CS Contribuições Previdenciárias - Salário Indireto/Compra de Ações – stock options);
- c) Natureza dos Stock Options Plans (ACT 67.643.4067 - CS Contribuições Previdenciárias - Salário Indireto/Compra de Ações - stock options) e
- d) Juros sobre Multa de Ofício (ACT 67.604.4167 - CS Contribuições Previdenciárias - Acréscimos Legais/Juros de Mora-Juros de Mora sobre Multa de Ofício).

Diante disso, nos termos da Portaria MF nº 343, de 9/6/15, artigo 8º, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao pedido interposto pelo sujeito passivo.

Entretanto, embora o despacho tenha concluído pelo seguimento integral do recurso, fato é que o mesmo foi omissão quanto a divergência suscitada pelo contribuinte no item IV.2.a do Recurso: “Nulidade do acórdão Recorrido em Razão da Inovação no Fundamento do Lançamento”. Para esse tema foram citados como paradigmas os acórdãos 3101-000.498 e 2402-004.895.

Fl. 6 da Resolução n.º 9202-000.284 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16561.720202/2012-06

Ainda que a abordagem dessa matéria tenha sido suscitada no corpo do recurso, na parte já dedicada ao mérito recursal, ao concluir suas alegações o Contribuinte apresenta pedido subsidiário expresso pela nulidade do acórdão:

V

DO PEDIDO

162. Ante ao exposto, a Recorrente solicita seja integralmente admitido e provido o presente recurso especial, reformando-se o acórdão recorrido para:

(i) Seja reconhecida a nulidade material do lançamento dos débitos de contribuições previdenciárias, por afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, em razão de erro na apuração da base de cálculo das contribuições, e a de erro na definição do momento da ocorrência do fato gerador;

ou, subsidiariamente,

(ii) caso as nulidades acima mencionadas não sejam acolhidas, seja reconhecida a nulidade do acórdão recorrido, o qual inovou na fundamentação do lançamento tributário, importando no cerceamento do direito de defesa da Recorrente e em supressão de instância, sendo determinado o retorno dos autos deste processo administrativo à 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da Segunda Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para aprovação de novo acórdão nos limites dos fundamentos contidos no auto de infração.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência à DIPRO/COJUL, que deverá remeter os autos à Câmara recorrida, para complementação da análise de admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, com retorno dos autos a esta Relatora, para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri