RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720679/2015-70

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	19515.720679/2015-70
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**1401-000.593 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	19 de setembro de 2018
Assunto	IRRF
Recorrente	CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Ângelo Abrantes Nunes (Suplente convocado), Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo (SP), que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude de supostas infrações a legislação tributária, exigindo-se o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, lavrado para

formalização e exigência de crédito tributário no montante de R$39.991.570,18, conforme tabela abaixo indicada:

IMPOSTO:	JUROS:	MULTA:	TOTAL:
R$ 18.770.405,91	R$ 7.143.359,82	R$ 14.077.804,45	R$ 39.991.570,18

A fiscalização teve inicio em 06/03/2014 com a lavratura do TIPF – Termo de Inicio de Procedimento Fiscal e a solicitação da folha pagamento e dos arquivos contábeis em meio digital, com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Fiscais. Os registros contábeis foram acessados através da ECD - Escrituração Contábil Digital no SPED – Sistema Publico de Escrituração Digital.

Constam Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 797/799 e 801/803.

A fiscalização observa "que a empresa apresentou os Planos de 2006, 2007, 2008 e 2011, e resumidamente discrimina os pontos principais nos itens 3.1 a 3.1.10 do Plano de 2006; nos itens 3.2 a 3.2.9 do Plano 2007 - Cyrela em ação; nos itens 3.3 a 3.3.7 do Plano 2007 - Plano Executivo; nos itens 3.4 a 3.4.13 do Plano de 2008 e nos itens 3.5 a 3.5.9 do Plano de 2011".

Informa a fiscalização, "que a empresa apresentou os contratos firmados em 01/09/2011, de Flávio Kantor Cuperman, Marcelo Puntel de Oliveira, Antonio Carlos Zorzi, Miguel Maia Mickelberg, João Marcos Bezerra, Eric Alexandre Alencar e Eliana Florindo, referente ao plano de 2011, cujo prazo de carência é de 5 (cinco) anos. Não foram apresentados os contratos dos planos anteriores, ou qualquer outro documento no qual o beneficiário manifesta a sua opção pelo exercício de compra das ações".

Conforme informações nos autos, "no TIF 07 foi solicitado o contrato particular de outorga de cada participante e o detalhamento dos valores dos lançamentos do razão apresentado, informando o nome de cada participante, o numero de ações, o valor de cada ação e a que plano se refere. A empresa apresentou somente os contratos de outorga referente ao plano de 2011 (ainda no período de carência). Tendo em vista a falta de elementos não foi possível determinar em qual data foi exercida a opção de compra e a quantidade de ações para que se pudesse fazer uma comparação com os preços das ações comercializadas na Bolsa de Valores na mesma data, e assim, pela diferença entre o preço de mercado e o preço de exercício, determinar o valor do beneficio, que consiste numa remuneração indireta".

Salienta ainda "que a empresa informou na DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2012, ano calendário 2011, na ficha 05A, linha 28 - gratificação a administradores, o valor de R$ 23.151.563,67. Questionada sobre a origem dos valores , a empresa informou que se tratava de Stock Options, conforme anexo III - Composição da DIPJ, fornecido pela empresa, em resposta ao TIF- 01".

Ressalta que "os pagamentos a beneficiários não identificados, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante a aplicação da alíquotas de 35%, art. 674 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda e, nos termos dos artigos 717 e 722 deste mesmo Regulamento a pessoa jurídica é responsável pela retenção do IRRF quando do pagamento ao beneficiário".

Observa que, "quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, à importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, é considerado líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto, conforme art. 725 do RIR/99 e art. 20 e §§ 1º e 2º da Instrução Normativa SRF n° 15/2001. As bases foram reajustadas, conforme valores discriminados na tabela às fls.171/172".

Ciente da autuação o interessado apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA -** (fls. 183/233) em 18/08/2015, na qual alegou em síntese:

Preliminares.

I. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO:"da ausência de verificação da efetiva ocorrência do fato gerador, uma vez que, conforme se verifica do relatório fiscal, a autoridade autuante não apurou se ocorreu, por parte dos beneficiários dos planos, o efetivo exercício das opções de compra de ações, o que, conforme jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, caso o *Stock Option Plan* tenha natureza remuneratória, o efetivo rendimento auferido e, consequente, o acréscimo patrimonial do beneficiário que deflagraria o fato gerador do imposto de renda e a obrigação de retenção pela fonte pagadora, nos termos do artigo 43, do Código Tributário Nacional e do artigo 7o, da Lei n° 7.713/1988. O exercício das opções de compra das ações pelos beneficiários do plano foi meramente presumido, não tendo sido trazido nos autos qualquer evidência da sua ocorrência, de modo que o lançamento foi realizado com base em mera presunção, não prevista em lei, da ocorrência do fato gerador, importando em ofensa aos princípios da legalidade, da verdade material e ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, em razão";

II. DO ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO SUPOSTO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IRRF: Afirma que "a própria autoridade autuante reconhece que o crédito tributário foi lançado com base em valores contabilizados pela Impugnante durante o ano-calendário de 2011, a título de valor justo das opções de compra de ações outorgadas, nos termos do Pronunciamento n° 10, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 10), o qual não tem qualquer relação com a diferença entre o preço pago pelo beneficiário no exercício da opção e o preço de mercado das ações na data do exercício, a qual, conforme jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, configuraria a base de cálculo do IRRF quando o *Stock Option Plan* possui natureza remuneratória. Incorrendo, assim, em clara afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional";

III. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA: "ausência de precisão na fundamentação legal do lançamento, contrariando o disposto no inciso IV, do artigo 59, do Decreto n° 70.235/1972, e incorrendo em deficiência na descrição do fato gerador e conseqüente cerceamento do direito de defesa da Impugnante".

No mérito I. DA INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E DA OBRIGAÇÃO DE SUA RETENÇÃO E PAGAMENTO PELA IMPUGNANTE, visto que, efetivamente, durante o ano-calendário de 2011, não houve o exercício da opção de compra das ações por qualquer um dos beneficiários dos *Stock Option Plans* outorgados pela Impugnante, de modo que não se verificou o possível ganho pelos beneficiários supostamente sujeito à incidência de imposto de renda;

II. DA INAPLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ARTIGO 61, DA LEI N° 8.981/1991 E ARTIGOS 674 E 675, DO RIR/99": "ao caso ora analisado uma vez que a autoridade fiscal não comprovou a ocorrência dos elementos necessários e indispensáveis à aplicação dos referidos dispositivos legais. E nem poderia, na medida em que, durante o período fiscalizado, por não ter ocorrido o exercício de qualquer das opções de compra de ações outorgadas pela Impugnante, não há que se falar em pagamento de remuneração e, tampouco, em beneficiário não identificado, simplesmente porque ambos não existiam naquela época".

III. DA Ausência de Verificação da Ocorrência do Fato Gerador.

IV. Nulidade da Autuação Fiscal com Base em Mera Presunção - Violação dos Princípios da Legalidade e da Verdade Material -Violação do Artigo 142, do Código Tributário Nacional: Esclarece inicialmente que os "*Stock Option Plans* são planos de opção de compra de ações por meio do qual a Companhia, com o objetivo de alinhar os interesses dos acionistas, administradores e funcionários, outorga a estes dois últimos o direito de, após decorrido um determinado espaço de tempo e cumpridas determinadas condições, adquirir ações da Companhia por uma valor pré-fixado na data da outorga, tendo assim, 05 momentos importantes, a saber". (i) a data da outorga da opção de compra de ações; (ii) o *vesting period* ou período de carência, durante o qual o beneficiário do plano não pode exercer sua opção de compra das ações; (iii)o *vesting*, que é momento em que passa a inexistir obstáculos ao exercício da opção, (iv)o exercício da opção, no qual o beneficiário integraliza as ações, as quais passam para sua propriedade e, por fim, (v) a venda das ações no mercado, pelo beneficiário";

Para fins de definição da incidência do imposto de renda da pessoa física ("IRPF") e da obrigação de retenção e recolhimento pela fonte pagadora ("IRRF"), a análise inicial que se faz com relação aos *Stock Option Plans* diz respeito à sua natureza jurídica, se mercantil ou remuneratória, já que somente na segunda hipótese é que haverá um rendimento em favor do beneficiário, sobre o qual a fonte pagadora terá o dever de realizar a retenção e pagamento do imposto. No caso, entende a impugnante que seus *Stock Option Plans* tem natureza mercantil, visto que **(i)** tais planos têm como objetivo estimular a expansão, o êxito e os objetivos sociais da Companhia e alinhar os interesses de seus acionistas, administradores e funcionários, **(ii)** são onerosos e expõe os beneficiários a riscos e **(iii)** qualquer eventual ganho, pelo beneficiário, será decorrente da venda das referidas ações, portanto, pago pelo mercado e não pela Impugnante.

Ressalta que, embora a Impugnante acredite que o efetivo ganho do beneficiário seja auferido se e quando este alienar suas ações no mercado em valor superior ao custo de aquisição, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem definindo, de maneira uníssona, que, quando o *Stock Option Plan* possui natureza remuneratória, configura-se ganho do beneficiário, na forma de remuneração, a diferença entre o preço do exercício e o preço de mercado das ações na data do exercício.

Cita o pensamento doutrinário sobre o tema (disponibilidade) e afirma que o requisito essencial para que ocorra o fato gerador do imposto de renda é **(i)** que a renda ou provento tributável sejam auferidos e **(ii)** que estes estejam jurídica ou

economicamente disponíveis àquele que tem seu patrimônio acrescido, já estando no âmbito de sua propriedade, e só assim é que a fonte pagadora, conforme previsto em lei, terá o dever de retenção e recolhimento do imposto de renda aos cofres públicos";

Ressalta que, conforme consta do referido dispositivo legal, "a retenção do imposto de renda deverá ocorrer por ocasião do pagamento ou do crédito em favor daquele que aufere o rendimento. Antes disso, não há o dever de retenção e recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora, sendo certo que, seja o pagamento, seja o crédito, estes apenas ocorrerão quando a pessoa física que aufere o rendimento adquirir sua disponibilidade jurídica ou econômica, motivo pelo qual de forma alguma, haveria que se falar em dever de retenção e recolhimento do imposto de renda, pela Impugnante, sobre os valores contabilizados em sua conta contábil 3201001050, haja vista que tais valores não têm qualquer relação com a diferença entre o preço de exercício e o preço das ações do mercado na data do exercício (diferença esta reconhecida pela própria fiscalização como a devida base de cálculo do IRRF)";

Diz que, caso dos *Stock Option Plans, "*não há qualquer fundamento para afirmar que há rendimento auferido e que sua a disponibilidade jurídica ou econômica, pelo beneficiário, ocorreria antes do exercício da opção de compra de ações. Do mesmo modo, não há fundamento para afirmar que o dever de retenção e pagamento do imposto de renda, pela fonte pagadora, ocorreria antes desse exercício. Pois antes deste momento, o beneficiário têm apenas uma expectativa de, num futuro e a depender de determinadas condições, exercer a opção de compra de ações, as quais, antes do exercício, não fazem parte da sua esfera patrimonial, requisito *sine qua non* para a aquisição da disponibilidade, tal como consagrado pela melhor doutrina";

"No caso, muito embora a própria autoridade fiscal reconheça que o fato gerador do imposto de renda e o dever de sua retenção e recolhimento decorreria do exercício da opção pelos beneficiários, fato é que não buscou verificar se, durante o ano-calendário de 2011, efetivamente ocorreu algum exercício, simplesmente presumiu que, durante o anocalendário de 2011, poderiam ter ocorridos exercícios de opção de compra de ações e presumiu, ainda, que tendo ocorrido estes exercícios, o preço do exercício foi inferior ao preço de mercado da ação no momento do exercício, resultando em eventuais ganhos para os beneficiários, os quais estariam sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte";

Todavia, de maneira diversa, afirma que "a autoridade fiscal decidiu simplesmente presumir, sem qualquer indício concreto e sem autorização em lei, que durante o ano-calendário de 2011, ocorreram exercícios das opções de compra de ações outorgadas pela Impugnante e, consequentemente, os beneficiários teriam apurado ganhos decorrentes do tais *Stock Option Plans,* que configurariam fato gerador do imposto de renda, afrontando, assim, não apenas os princípios da legalidade e da verdade material, mas também violou, de forma clara, o artigo 142, do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual há que ser julgado nulo o presente lançamento".

V. DO ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF - VIOLAÇÃO DO ARTIGO 142, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: Salienta que "o lançamento também é nulo por flagrante erro na identificação da base

de cálculo do suposto crédito tributário de IRRF e, que a jurisprudência do CARF já tem pacificado o entendimento no sentido de que o benefício auferido em decorrência de *Stock Options* corresponde à diferença entre o preço de exercício da opção e o valor das ações no mercado no momento do exercício, sendo certo que, para fins de imposto de renda, tal base de cálculo não poderia ser diferente, pois como tratado no item anterior, é apenas no momento do exercício da opção de compra das ações e, existindo tal diferença, que poderia ser considerado que o beneficiário auferiria um ganho. Cita julgado do CARF a respeito da definição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, cujo raciocínio se estende ao imposto de renda, fato este confirmado pela fiscalização em seu relatório fiscal".

Reforça que "tais valores lançados na referida conta referem-se ao valor justo atribuído às opções de compra de ações, na data da outorga dessas opções, em estrita atenção às regras contábeis previstas no CPC 10, e são contabilizados pela Companhia durante o *vesting period*, portanto, antes da ocorrência do *vesting* (aquisição do direito ao exercício) e do próprio exercício, conforme previsto no item 15 do CPC 10, que transcreve, e não tem o condão de gerar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, e muito menos, de constituir base de cálculo para exigência desse tributo. E os itens 10, 11 e 16, do CPC 10, esclarecem o valor a ser contabilizado, o qual corresponde ao valor justo do instrumento patrimonial, na data da outorga.

Sustenta que "a fiscalização pretendeu, em verdade, diante da ausência de informações e da ausência de vontade de prosseguir com as investigações para apuração da correta base de cálculo do crédito de IRRF a ser exigido, adotar uma forma de arbitramento não previsto em lei".

vi. DA Imprecisão na Indicação dos Dispositivos Legais Infringidos - Violação ao artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/71 e ao artigo 142, do Código Tributário Nacional - Cerceamento do Direito de Defesa da Impugnante:

Neste tópico, "salienta a impugnante que, na remota hipótese de as nulidades acima não serem acolhidas, o lançamento também deve ser julgado nulo em decorrência de imprecisão da autoridade fiscal em definir os dispositivos legais infringidos, implicando em ofensa ao artigo 10, inciso IV, do Decreto n° 70.235/1971, o qual transcreve, ao artigo 142, do Código Tributário Nacional e em cerceamento do direito de defesa da Impugnante. (...) A exigência legal prevista no artigo 10, inciso IV, do Decreto n° 70.235/1971, existe justamente para garantir que o lançamento será realizado com base na Lei, em primazia ao princípio da legalidade, disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e que será dado ao contribuinte amplo conhecimento do fato gerador e da infração que lhe é imputada, em primazia ao disposto no art. 142, do CTN, e ao direito fundamental constitucional do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal";

Transcreve o disposto nos arts. 674 e 675 do RIR/99 e afirma que "o artigo 674, do RIR/99, trata da obrigação de retenção exclusiva do imposto de renda, pela fonte pagadora, de pagamentos em geral realizados a beneficiários não identificados. Já o artigo 675, do RIR/99, trata da obrigação de retenção exclusiva do imposto de renda, pela fonte pagadora, quando do pagamento de remuneração indireta

para beneficiários não identificados, tratando-se, portanto, de hipóteses legais absolutamente distintas, e a indicação, pela autoridade fiscal, de ambos os dispositivos, leva a Impugnante à duvida da exata infração que lhe está sendo imputada";

viii. DA Improcedência do Lançamento por Inocorrência do Fato Gerador do IRRF - Ausência de Ganhos para os Beneficiários por não ter havido o Exercício das Opções:

a) Neste item reafirma a Impugnante "que a jurisprudência do CARF pacificou entendimento no sentido de que o fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre os benefícios decorrentes de *Stock Option Plans* verifica-se no momento do exercício da opção de compra das ações, quando o beneficiário efetivamente adquire ações por preço inferior ao seu preço de mercado e, se a fiscalização tivesse cumprido o seu dever de investigar, facilmente verificaria que, no ano calendário de 2011 tal fato não ocorreu, portanto, conclui que não se apurou qualquer ganho aos beneficiários e, consequemente, não se verificou a ocorrência do fato gerador do imposto de renda e o consequente dever de retenção e recolhimento do imposto pela impugnante";

b) Acresce ainda que, "conforme retratado nas Demonstrações Financeiras, apresentadas à fiscalização, nenhum dos planos aprovados pela Impugnante previa exercício de opção de compra de ações no ano-calendário de 2011, ou seja, obviamente que naquele ano nunca teria ocorrido o aludido exercício apto a deflagar o fato gerador em questão".

c) Ressalta que houve "a falta de cuidado e zelo da autoridade fiscal ao proceder ao lançamento do suposto crédito tributário exigido, visto que, muito embora **(i)** expressamente reconheça o fato gerador do imposto de renda e o dever de sua retenção e recolhimento pela fonte pagadora ocorreria no momento do exercício da opção de compra das ações e **(ii)** tivesse em mãos o documento comprobatório necessário para verificar que no ano-calendário de 2011 não houve qualquer exercício; simplesmente preferiu deixar de apurar se, de fato, teria havido algum fato gerador sobre benefícios decorrentes de *Stock Option Plans,* pautando o lançamento em mera presunção, a partir de valores contabilizados pela Impugnante em conta contábil relacionada aos *Stock Option Plans,* que não se presta a esse fim.

d) Ressalta que "essa verificação por parte da fiscalização não demandava uma investigação muito profunda, pois poderia se constatar a inexistência de exercício da opção de compra de ações ano-calendário 2011 pelas Demonstrações Financeiras da Impugnante, referentes ao período assinadas pelos administradores e contadores da Companhia e auditadas pela ERNST & YOUNG TERCO AUDITORES INDEPENDENTES";

e) Observa que "referidas demonstrações são documentos de natureza mercantil e societária, elaboradas com base no disposto no artigo 176 e 177, da Lei n° 6.404/1976 (Lei das S.A.), de caráter obrigatório, inclusive sob a ótica fiscal, devendo ser auditadas por auditores independentes e assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados, motivo pelo qual constituem elemento de prova e documento hábil para a aferição do cumprimento das obrigações tributárias dos

contribuintes, não podendo a fiscalização ignorá-las simplesmente. Cita acórdão do CARF neste sentido";

IX. Da Inaplicabilidade dos artigos 674 e 675, do RIR/99 ao caso ora analisado:

a) Afirma a impugnante que, "já restou demonstrado que a autoridade fiscal incorreu em imprecisão ao definir o fundamento legal do lançamento ora combatido, invocando para tanto o disposto nos artigos 674 e 675, ambos do RIR/99, os quais tratam de situações distintas e não poderiam ser conjuntamente aplicados, ressaltando que, de fato os elementos necessários para caracterizar a incidência do disposto nos artigos 674 e 675, ambos do RIR/99, não se encontram presentes no caso concreto";

b) Observa que tais dispositivos, os quais transcreve, "tratam da incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, quando o pagamento for efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado".

c) Afirma que "há alguns elementos que são essenciais para a caracterização do pagamento a beneficiário não identificado e do dever de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, que devem ser verificados e comprovados pela fiscalização, destacando dentre eles: (i) que efetivamente exista um rendimento; (ii) que efetivamente ocorra o pagamento deste rendimento pela pessoa jurídica, ainda que na forma de remuneração indireta; e (iii) que efetivamente exista um beneficiário deste pagamento, mas que este não seja identificado";

d) Mas, segundo ela, no caso concreto, "não há que se falar em rendimento pago e nem em beneficiários destes rendimentos. Isto porque, considerando que, durante o ano-calendário de 2011, não ocorreu o exercício das opções de compra de ações outorgadas pela Impugnante, não houve foi auferida qualquer remuneração, da mesma forma que não poderia se atribuir a existência de um beneficiário a uma remuneração inexistente"; e) Ratifica os argumentos acima exposto, quanto "a impossibilidade de se usar como base de cálculo os valores registrados na conta contábil 320101050 - *Stock Options,* pois tais valores não representam qualquer tipo de pagamento, ganho ou remuneração de supostos "beneficiários não identificados", trata-se de um reconhecimento das opções de compra de ações outorgadas, puramente para fins contábeis, sendo certo que, no momento da contabilização de tais valores, os beneficiários dos *Stock Option Plans* não tinham, nem sequer, o direito de exercer suas opções".

PEDIDOS.

a) Requereu "que seja reconhecida a nulidade material do lançamento do suposto crédito tributário, seja em razão da ausência de verificação da efetiva ocorrência do fato gerador, seja por evidente erro na apuração da base de cálculo do IRRF exigido, seja pela imprecisão da fundamentação legal do lançamento, incorrendo em afronta aos princípios da legalidade, da verdade material e ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional";

b) No mérito requereu que "seja julgado improcedente o lançamento, uma vez que, conforme restou comprovado, em não tendo havido, no ano-calendário

de 2011, o exercício das opções de compra de ações, não se verificou qualquer ganho para os beneficiários, não caracterizando a ocorrência do fato gerador do imposto de renda e a obrigação de sua retenção e recolhimento pela Impugnante";

c) Subsidiariamente, requereu que "seja julgado improcedente o lançamento, visto que a autoridade fiscal não comprovou a subsunção do fato supostamente ocorrido às hipóteses previstas nos artigos 674 e 675, ambos do RIR/99, e nem poderia, na medida em que tais dispositivos pressupõem a existência de um pagamento a um beneficiário não identificado, o que inexistiu no presente caso";

O Acórdão ora Recorrido (16-70.357 - 12ª Turma da DRJ/SPO) recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 Ementa: IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. RETENÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA. *STOCK OPTIONS*. PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA MERCANTIL. DESCARACTERIZAÇÃO.
>
> Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica aos empregados por ela escolhidos com o objetivo de fidelizá-los à sociedade, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra de ações - *Stock Options*, descaracteriza-se o caráter mercantil da operação, e constatado o pagamento a beneficiário não identificado será apurado o Imposto de Renda incidente exclusivamente na fonte, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento é da fonte pagadora.
>
> AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
>
> O Relatório Fiscal e os Anexos do Auto de Infração oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa aos lançamentos, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.
>
> Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.
>
> Não há que se cogitar em violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, da legalidade, e da verdade material,

> quando o lançamento fiscal observou todos os atos e normas previstos na legislação pertinente e o contribuinte foi devidamente cientificado de todos eles, sendo- lhe garantido o exercício do pleno direito ao contraditório e ampla defesa.
>
> IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.
>
> As simples alegações desprovidas dos respectivos documentos comprobatórios não são suficientes para afastar a exigência tributária.
>
> A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, salvo exceções previstas em lei.
>
> JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
>
> A multa de ofício decorrente de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal é considerada débito para com a União, sendo devidos juros de mora sobre o valor lançado inadimplido a partir de seu vencimento.
>
> Impugnação Improcedente.
>
> Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, segundo entendimento da Turma "pela análise das demonstrações financeiras por ela citadas, verifica-se que, o que não havia a previsão do exercício da opção de compras de ações dos referidos Planos, mas tal fato, por si só, não comprova que os referidos beneficiários não tenham manifestado a sua opção pelo exercício de compra das ações. Se, de fato a empresa tivesse interesse em produzir tal prova deveria, nas diversas vezes em que foi regularmente intimada, bem como com a impugnação apresentada, trazer aos autos os Contratos Particulares de Outorgas de Opções e detalhar os valores contabilizados na conta 3201001050 Stock Options, porém, mais uma vez não o fez".

Aduz que "comportamento omisso, reticente da empresa quanto à apresentação de documentos (não identificando os beneficiários) ou, ainda, a ausência de documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis (conta 3201001050 Stock Options) justifica plenamente o procedimento adotado pela fiscalização na apuração da base de cálculo lançada. A prevalecer entendimento contrário, ter-se-ia a esdrúxula situação onde o contribuinte poderia, por qualquer motivação, deixar de cumprir a obrigação legal de apresentar documentos e prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, e ainda livrar-se da cobrança de impostos valendo-se única e exclusivamente do descumprimento de tal obrigação".

Portanto, "resta devidamente demonstrado que o crédito tributário constituído pelo lançamento fiscal em tela não se baseou em presunções simples ou em arbítrio do Auditor Fiscal, mas sim na presunção legal estabelecida no caput do art. 61 da Lei nº 8.981/95 de que os valores pagos pela empresa a beneficiário não identificado, constituem renda destes últimos e estarão sujeitos à retenção do Imposto de Renda exclusivamente na fonte pagadora, tendo sido utilizado como base de cálculo os valores contabilizados pela empresa na conta 3201001050 Stock Options, em estrita obediência ao princípio e da legalidade e da verdade

material, não havendo que se falar em violação ao disposto ao disposto no art. 142 do CTN, que resultasse na nulidade do lançamento, como alega a impugnante".

Ciente da decisão do Acórdão em 03/12/2015 (fls. 332), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário em 23/12/2015 (fls. 334/385), reafirmando as suas razões de impugnação e trazendo as seguintes razões:

> DAS NORMAS CONTÁBEIS APLICADAS AOS *STOCK OPTION PLANS* PRONUNCIAMENTO N° 10, DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS: É evidente que os lançamentos contábeis realizados pela Recorrente não tem qualquer relação com o exercício das opções, não podendo, de nenhuma forma deflagrar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o dever de sua retenção e recolhimento pela Recorrente e, muito menos, constituir base de cálculo para exigência desse tributo";
>
> DAS NULIDADES MATERIAIS INSANÁVEIS DO LANÇAMENTO: Informa que "no presente caso, a autoridade fiscal não buscou verificar a efetiva ocorrência do fato gerador, realizando lançamento baseado em mera presunção não prevista em lei e, ainda, incorreu em erro na apuração da base de cálculo do suposto crédito tributário".
>
> DA Ausência de Verificação da Ocorrência do Fato Gerador Nulidade da Autuação Fiscal Fundamentada em Mera Presunção Violação dos Princípios da Legalidade e da Verdade Material Violação do Artigo 142, do Código Tributário Nacional: Diz que "os Stock Option Plans são planos de opções de compra de ações por meio do qual a Companhia, com o objetivo de alinhar os interesses dos acionistas, administradores e funcionários, outorga a estes dois últimos o direito de, após decorrido um determinado espaço de tempo e cumpridas determinadas condições, adquirir ações da Companhia por um valor pré-fixado na data da outorga";
>
> Afirma que "considerando que a análise dos Stock Option Plans feita pela fiscalização e também pela decisão recorrida foi bastante superficial, generalista e, nem sequer, foi esclarecido a qual plano especificamente a autuação está relacionada, a Recorrente entende que sua defesa com relação às características dos planos e sua natureza mercantil restou prejudicada, importando em verdadeiro cerceamento do direito de defesa, o que, por si só, já deveria conduzir à nulidade da autuação".
>
> E que, "assim, no caso dos *Stock Option Plans,* não há qualquer fundamento para afirmar que há rendimento auferido e que sua a disponibilidade jurídica ou econômica, pelo beneficiário, ocorreria antes do exercício da opção de compra de ações. Do mesmo modo, não há fundamento para afirmar que o dever de retenção e pagamento do imposto de renda, pela fonte pagadora, ocorreria antes desse exercício";
>
> A Recorrente ressalta que, "muito embora tais precedentes não tratem diretamente sobre o fato gerador do imposto de renda e do dever de sua retenção e recolhimento pela fonte pagadora, eles são importantes para o presente caso, na medida em que definem o momento em que o beneficiário do

plano aufere um ganho e, portanto, servem como parâmetro para definir a existência do rendimento de sua disponibilidade jurídica, aspectos relevantes para a definição do fato gerador do imposto de renda, tal como disposto no artigo 43, do Código Tributário Nacional".

Portanto, "é forçoso concluir que, se não ocorrido o exercício da opção de compra de ações pelo beneficiário ou se não demonstrado pela autoridade fiscal a ocorrência de tal exercício, não se pode pretender alegar que o beneficiário tenha auferido algum ganho, não se configurando, conseqüentemente, o fato gerador do imposto de renda e, portanto, o dever de sua retenção e recolhimento pela fonte pagadora";

Afirma que "os equívocos cometidos pela fiscalização são evidentes e, inclusive, reconhecidos pela própria decisão recorrida, a qual, por absurdo, acabou os aceitando sob o pretexto de que a Recorrente não teria apresentado os documentos e esclarecimentos solicitados pela fiscalização";

Diz que, "tendo em vista a necessidade de observância do princípio da legalidade, é que cabe à fiscalização realizar todas as investigações necessárias para a correta apuração do fato gerador da obrigação tributária, donde deve ser aplicado o princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal".

DA ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF VIOLAÇÃO DO ARTIGO 142, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: Afirma que "a própria fiscalização, assim como a decisão recorrida, reconhece que a base de cálculo do IRRF exigido deveria ser apurada conforme posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (diferença entre o valor de mercado e o valor do exercício das ações), como se verifica de trecho transcrito do Termo de Verificação Fiscal";

Afirma que "a base de cálculo do IRRF exigido jamais poderia ser equivalente aos valores contabilizados pela Recorrente" ... "Isto porque os valores lançados pela Recorrente na conta contábil n° 3201001050 — Stock Options, durante o ano-calendário de 2011, referem-se exclusivamente ao valor justo das outorgas de opções de compra de ações atribuídas aos seus administradores e funcionários, em estrita observância a regras contábeis estipuladas pelo CPC 10, e não tem o condão de gerar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o dever de sua retenção e recolhimento pela Companhia e, muito menos, de constituir base de cálculo para exigência desse tributo";

DA INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRRF AUSÊNCIA DE GANHOS PARA OS BENEFICIÁRIOS POR NÃO TER HAVIDO O EXERCÍCIO DAS OPÇÕES: Afirma que "no ano-calendário de 2011, não houve o exercício de opções de compra de ações outorgadas pela Recorrente, é fácil concluir que não se apurou qualquer ganho para os beneficiários e, consequentemente, não se verificou o fato gerador do imposto de renda e o consequente dever de retenção e recolhimento do imposto pela Recorrente". E que "durante a fiscalização e também em sede de impugnação, a Recorrente comprovou a ausência de exercício das opções de compra de ações,

pelos beneficiários, durante o ano-calendário de 2011, apresentando suas demonstrações financeiras do referido período, assinadas pelos administradores e contadores da Companhia e auditadas pela ERNST & YOUNG TERCO AUDITORES INDEPENDENTES".

Ressalta "que as Demonstrações Financeiras, são documentos de natureza mercantil e societária, elaboradas com base no disposto no artigo 176 e 177, da Lei n° 6.404/1976 (Lei das S.A.), de caráter obrigatório, inclusive sob a ótica fiscal, devendo ser auditadas por auditores independentes e assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados";

Conclui, portanto, "tendo a fiscalização e a decisão recorrida, reconhecido que o fato gerador do imposto de renda e o dever de sua retenção e recolhimento pela fonte pagadora ocorreria no momento do exercício da opção de compra das ações, não poderiam simplesmente ignorar as informações constantes nas Demonstrações".

DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 674 DO RIR/99 AO CASO ORA ANALISADO: Mesmas alegações trazidas em sede de impugnação administrativa às fls. 226 dos autos.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: Afirma que "a legislação federal tem dispositivo legal específico para regular a incidência de juros de mora sobre débitos federais – artigo 61, da Lei n° 9.430/96 e, pelo princípio da especialidade, este é o dispositivo que deve ser analisado para tratar de incidência dos juros de mora em questão". (...) Aduz que "a multa de oficio não é débito decorrente de tributos e contribuições e que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício".

Requereu o provimento do presente recurso voluntário, ou caso seja mantido total ou parcialmente o suposto crédito tributário de IRRF, requereu que seja reformada a decisão recorrida para, reconhecer a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

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.

Antes de adentrar à análise do recurso, entendo ser necessário realizar uma análise preliminar acerca da necessidade de realização de diligência.

Cumpre ressaltar que toda a base do lançamento está calcado na suposta ausência de comprovação e apresentação de documentos pela Recorrente, em especial, que justificassem o reconhecimento feito em seu razão da reserva de Stock Options durante o ano de 2011.

Tanto no TVF quanto na DRJ constam menções a respostas às intimações que supostamente não foram satisfatórias. Entretanto, da análise do PAF não encontro nenhuma das supostas respostas.

Também, sequer a DIPJ indicada pelo agente fiscal em seu TVF está acostado aos autos.

Ademais, tanto em impugnação, quanto em seu recurso, a Recorrente alega ter apresentado tanto em sede de impugnação, quanto ao longo da fiscalização, as suas demonstrações financeiras do período, devidamente auditadas, que comprovariam a ausência do exercício de compra das ações durante o ano de 2011.

Senão vejamos trecho do recurso:

> 92. Durante a fiscalização e também em sede de impugnação, a Recorrente comprovou a ausência de exercício das opções de compra de ações, pelos beneficiários, durante o ano-calendário de 2011, apresentando suas demonstrações financeiras do referido período, **assinadas pelos administradores e contadores da Companhia e auditadas pela ERNST & YOUNG TERCO AUDITORES INDEPENDENTES**.
>
> 93. As referidas demonstrações financeiras **atestam que no ano em questão não ocorreu qualquer exercício do direito de opção de compra de ações**. E mais, atestam que **nenhum dos planos aprovados pela Recorrente previa exercício de opção de compra de ações no ano-calendário de 2011**, ou seja, **obviamente que naquele ano nunca teria ocorrido o aludido exercício apto a deflagrar o fato gerador ora em questão**, conforme trecho a seguir reproduzido:

Por sua vez, a DRJ se manifesta sobre o suposto demonstrativo financeiro, e conclui como segue:

> Cabe observar ainda que, pela análise das demonstrações financeiras por ela citadas, verifica-se que, o que não havia era a previsão do exercício da opção de compras de ações dos referidos Planos, mas tal fato, por si só, não comprova que os referidos beneficiários não tenham manifestado a sua opção pelo exercício de compra das ações. Se, de fato a empresa tivesse interesse em produzir tal prova deveria, nas diversas vezes em que foi regularmente intimada, bem como com a impugnação apresentada, trazer aos autos os Contratos Particulares de Outorgas de Opções e detalhar os valores contabilizados na conta 3201001050 Stock Options, porém, mais uma vez não o fez.

Independentemente da logicidade ou não da conclusão que chegou a DRJ neste aspecto, o fato é que não localizei nos autos a referida demonstração financeira, a não ser seleção constante no corpo da impugnação e recurso.

Assim é que, tendo em vista que a análise de mérito do presente lançamento se funda no suposto pagamento através de ações, a comprovação da inexistência de opção de compra no referido exercício é prova hábil a desconstituir o lançamento.

Ademais, as demonstrações financeiras podem constituir elemento de prova sobre a realização ou não das referidas opções.

Entretanto, apesar de ser referida tanto pelo contribuinte quanto pela DRJ, o fato é que tais documentos não se encontram digitalizados nos autos, razão pela qual, para uma melhor conclusão deste relator, entendo prudente converter o presente lançamento em diligência para que a Delegacia de Origem:

a) intime a recorrente a apresentar as referidas demonstrações financeiras do ano de 2011, indicando objetivamente onde resta comprovado a inocorrência de opções de compra no exercício de 2011;

b) intime a recorrente para apresentar provas de que tais demonstrações foram apresentadas ao longo da fiscalização ou junto com a impugnação, conforme alega;

Após, retornem os autos para julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva