



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.012922/2008-14
ACÓRDÃO	2301-011.752 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	COMERCIAL AUTOMOTIVA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constatada existência de omissão na decisão embargada, acolhem-se os embargos de declaração, para que seja sanado o vício apontado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DO VÍCIO.

Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE LANÇAMENTO. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

A estratégia do contribuinte de não atender às exigências da autoridade fiscal no curso da fiscalização e depois, apenas em sede de impugnação, apresentar os documentos anteriormente exigidos, demandando análise pelo julgador a quo, não implica nulidade pela inovação do critério jurídico do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para, sanando os vícios apontados no Acórdão 2301-009.438, de 02/09/2021, alterar a fundamentação da decisão embargada, a fim de reconhecer (i) a existência de vício formal quanto ao lançamento referente aos anos-calendário

2005 e 2006, e (ii) a ausência de nulidade por inovação do critério jurídico, quanto ao lançamento referente aos anos-calendário 2003, 2004 e 2007.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face do Acórdão nº 2301-009.438, em 02/09/2021 (fls. 5.253 a 5.258), com fundamento em omissões constatadas, minudentemente analisadas no despacho de admissibilidade. Confira-se excertos:

a) Da omissão quanto à insubsistência do crédito tributário (anos-calendário de 2005 e 2006) por vício material (e não formal)

A embargante alega a existência de omissão no acórdão quanto ao argumento trazido no recurso voluntário no sentido de que o vício é material, o que impede a realização de novo lançamento.

Argumenta que:

10. No recurso voluntário, a Embargante demonstrou que o vício que ensejou o cancelamento da exigência dos créditos tributários dos anos-calendário de 2005 e 2006 não é de ordem meramente formal, mas sim de natureza material, o que impede a realização de novo lançamento.

11. De fato, comprovou a Embargante em seu recurso voluntário que o erro na identificação dos elementos do fato gerador afronta o art. 142 do CTN e, portanto, é um argumento de mérito que compromete materialmente o lançamento tributário na sua origem. Por isso, o acolhimento deste argumento de mérito conduz, necessariamente, à insubsistência da exigência fiscal

Da leitura do inteiro teor do acórdão, e compulsando os termos do recurso voluntário, verifica-se que assiste razão à embargante.

No recurso voluntário a contribuinte insurge-se contra o entendimento firmado pelo acórdão da DRJ no sentido de que houve falha na descrição fática do lançamento, e que tal situação poderia ser sanada mediante novo lançamento. A então recorrente alega que o vício é de natureza material não podendo ser sanado, ao contrário do entendimento da turma julgadora de piso.

Por sua vez, o acórdão ora embargado apenas posiciona-se pela nulidade do lançamento, sem se manifestar acerca da natureza do vício, conforme excertos abaixo:

No presente caso verifica-se que o fato gerador do tributo ocorreu. No entanto, a DRJ identificou que a demonstração dos fundamentos fáticos nos autos pela fiscalização foi falha. Muito embora se constate que há o motivo para o lançamento, a sua formalização foi equivocada.

Assim, o lançamento referente às competências de março e abril, relativas aos exercícios de 2005 e 2006, fora declarado como nulo, conforme estatui o art. 53 da Lei nº 9.784/1999, e foram excluídas do Auto de Infração.

A reforçar a omissão alegada, destaca-se o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional que negou o seguimento daquele recurso com fundamento na inexistência de discussão acerca da matéria no acórdão (efls. 5.282 e ss):

Verifica-se que a matéria suscitada no apelo - **natureza do vício que conduziu à nulidade parcial do lançamento** – não foi abordada no recorrido. O Colegiado tão-somente declarou a nulidade do lançamento sem se manifestar acerca da natureza do vício. (Grifos no original.)

Assim, resta demonstrada a omissão alegada.

b) Da omissão quanto à insubsistência dos lançamentos (anos-calendário de 2003, 2004 e 2007) em virtude da alteração dos critérios jurídicos (suporte fático e dispositivo legal) adotados originalmente no lançamento (violação aos artigos 142 e 146 do CTN)

A embargante alega omissão quanto à análise do argumento de que teria havido inovação nos critérios jurídicos do lançamento pela DRJ em relação aos anos-calendário 2003, 2004 e 2007.

16. No recurso voluntário, a **Embargante demonstrou que a r. decisão de 1ª instância administrativa manteve o lançamento ao (novo) argumento** de que os acordos coletivos não teriam “regras claras e objetivas”, pois não descreveriam índices de lucratividade e programas de metas, resultados e prazos (agora foi alegada suposta violação ao **§1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00**), afrontando os artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional.

17. Isso porque, a acusação fiscal constante do lançamento original fundamentou-se no fato de que a **Embargante** não teria observado o

disposto **nos incisos I e II do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000**, ou seja, não teria celebrado instrumento de negociação com os seus funcionários, de modo que os pagamentos efetuados a título de “PLR” foram considerados “salários”.

Da leitura do inteiro teor do acórdão, e compulsando os termos do recurso voluntário, verifica-se que assiste razão à embargante.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte traz argumentos acerca da “inovação dos critérios jurídicos do lançamento original” (efls. 2948 a 2954).

Em que pese o acórdão embargado ter firmado posicionamento pela manutenção desta parte do lançamento por descumprimento dos requisitos legais, não houve análise do argumento recursal, incorrendo assim em omissão.

c) Da omissão quanto à interpretação do §1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 e à alteração legislativa promovida pela Lei nº 14.020/2020

(...)

Em despacho prolatado em 24/01/2023, os embargos de declaração foram admitidos, reconhecendo as apontadas omissões constantes dos seguintes itens:

a) omissão quanto à insubsistência do crédito tributário (anos-calendário de 2005 e 2006) por vício material (e não formal);

b) omissão quanto à insubsistência dos lançamentos (anos-calendário de 2003, 2004 e 2007) em virtude da alteração dos critérios jurídicos (suporte fático e dispositivo legal) adotados originalmente no lançamento (violação aos artigos 142 e 146 do CTN).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny, Relator

Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF, nos termos do artigo 115 do Regimento Interno do CARF - (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023, são cabíveis os seguintes recursos:

Art. 115. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:

I - Embargos de Declaração; e

II - Recurso Especial.

Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.

O cabimento dos embargos de declaração é tratado no artigo 116 do RICARF, *verbis*:

Art. 116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

Devidamente admitidos os embargos, nos termos do despacho proferido, procedo à sua análise.

a) Omissão quanto à insubsistência do crédito tributário (anos-calendário de 2005 e 2006) por vício material (e não formal)

O erro cometido pela autoridade autuante foi explicado de forma pormenorizada no acórdão da DRJ, fls. 2838/2840, a ver:

- Exercícios de 2005 e 2006

Questionada na diligência sobre a procedência da exclusão do lançamento das quantias pagas além do valor mínimo estipulado nos acordos coletivos, a fiscalização assim se manifestou:

“Por não ter sido apresentado durante o procedimento fiscal ou mesmo na defesa nenhum programa de negociação previamente acordado e registrado no sindicato da categoria, para apuração de metas a serem cumpridas com relação ao lucro ou resultado conforme disposto no artigo 2º, parágrafos 1º e 2º da Lei 10.101 (item 4.1 do Relatório Fiscal de fls 47), não existindo portanto critérios para a apuração da ocorrência de lucro compatível não há que se falar em PLR - Participação nos Lucros ou Resultados, tornando-se assim im procedente a exclusão pleiteada das competências destes exercícios.”

Verifica-se da resposta dada pela fiscalização que em que pese ter informado no Relatório Fiscal — REFISC, às fls. 47/48, que “As diferenças entre os valores pagos e os previstos em Acordo Coletivo de Trabalho, aceitos por esta fiscalização, foram considerados como salários (Folhas de PLR nas competências de março)”, por não ter sido apresentado durante o procedimento fiscal ou na defesa nenhum programa de negociação previamente acordado e registrado no sindicato da categoria com apuração de metas a serem cumpridas com relação ao lucro, a exclusão pleiteada não se fazia procedente.

No Relatório Fiscal — REFISC inicial, item 4.1, a fiscalização informou o seguinte:

4.1. É importante ressaltar a redação dos parágrafos 1.º e 2.º do Artigo 2.º, da Lei 10.101/2000, onde é especificado que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado (§ 1.º) e que, o instrumento do acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (§ 2.º).

Durante o período fiscalizado a empresa não apresentou nenhum programa de negociação, com comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, conforme disposições na Lei.

Do lançamento fiscal constata-se, entretanto, que a despeito de ter informado no Relatório Fiscal acima reproduzido que “a empresa não apresentou nenhum programa de negociação”, e de ter ressaltado a importância “dos parágrafos 1.º e 2.º, do Artigo 2.º, da Lei 10.101/2000, onde é especificado que os instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”, a fiscalização indevidamente aceitou os valores previstos em acordo coletivo de trabalho.

E esse fato foi por ela apontado na resposta à diligência solicitada, quando assim se manifestou sobre o assunto:

Reverendo os documentos exibidos no procedimento fiscal e com base nos agora apresentados entendemos que houve equívoco desta Auditoria Fiscal notadamente na interpretação de cláusula 38 do Acordo Coletivo de Trabalho emendas às fls 52/69 ao ter considerado como PLR a distribuição para cada empregado de uma importância mínima equivalente à metade de seu salário base no mês de dezembro do ano apurado, quando deveria ter sido tributado o total pago a esse título, por não haver um programa de metas, pactuado previamente conforme estabelecido no artigo 2.º, parágrafo 2.º da Lei 10.101/2000 e descumpridas as exigências da Lei, não há que se falar em participação nos lucros ou resultados. — sem grifo no original.

Sem dúvida, a cláusula 38 do Acordo Coletivo de Trabalho, citada pela fiscalização no item 4.2 do seu Relatório, reproduzia de forma clara a exigência do art. 2.º, § 1.º, I e II da Lei n.º 10.101/2000, como se vê adiante:

38 – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS – A participação dos EMPREGADOS nos lucros da EMPRESA obedecerá a critérios previamente acordados, garantindo-se, anualmente, a distribuição para cada empregado de uma quantia mínima equivalente à metade de seu salário base do mês de dezembro do ano apurado, desde que verificada a ocorrência de lucro compatível; – sem grifo no original.

Ora, a obediência a “critérios previamente acordados”, ou como dispõe a Lei “regras claras e objetivas”, era não somente um requisito legal, mas uma exigência do próprio Acordo assinado pela impugnante. Entretanto, não se verificou em nenhum momento, nem na ação fiscal, nem posteriormente na impugnação, a demonstração desse requisito.

De fato, neste ponto verifica-se um equívoco da fiscalização, tendo em vista que no seu Relatório Fiscal – REFISC enfatizou a necessidade de um programa de

Participação nos Lucros, em razão das exigências da Lei nº 10.101/2000 e do próprio Acordo Coletivo, e que no lançamento tomou como parâmetro a diferença entre os valores mínimos do Acordo e os valores realmente pagos, ainda que não tenham sido apresentados os critérios acordados num programa de Participação nos Lucros devidamente formalizado, condição legal para aceitação desses valores como verba não integrante do salário de contribuição, de acordo com o art. 28, § 9º, “j” da Lei n.º 8.212/91.

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López, no livro Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, ed. Dialética, 2010, p. 562, falando sobre nulidade disse o seguinte:

Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo ou da multa, enquanto a motivação é a demonstração, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios substituiriam no novo ato. Já os vícios de forma e formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento de direito de defesa ao administrado.

No caso em estudo, vê-se que o fato gerador do tributo ocorreu, entretanto verifica-se que a demonstração dos fundamentos fáticos nos autos pela fiscalização foi falha. Muito embora se constate que há o motivo para o lançamento, a sua formalização foi equivocada.

Assim, o lançamento referente às competências de março e abril, relativas aos exercícios de 2005 e 2006, é passível de nulidade, conforme estatui o art. 53 da Lei nº 9.784/1999, devendo ser excluídas do Auto de Infração, cabendo à fiscalização a prática de novo ato com o saneamento da ilegalidade.

Em primeiro lugar, faz-se pertinente distinguir vício formal de vício material, sendo o primeiro relacionado ao procedimento e ao próprio auto de infração e demais documentos relacionados, ao passo que o segundo, por seu turno, refere-se à relação jurídica tributária propriamente identificada e objeto do ato de lançamento.

Nesse sentido, vejamos as seguintes lições doutrinárias:

Vício formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.¹

Assim, como efeito dessa distinção conceitual, tem-se que, quando há correção apenas de vício formal, não se faz necessária nenhuma correção na materialidade do lançamento, mas, tão-somente, no procedimento ou no documento relacionado ao lançamento.

¹ PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência. 19. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.1360. ISBN 9786553624801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553624801/>. Acesso em: 14 mai. 2025.

Logo, havendo necessidade na correção de matérias relacionadas ao lançamento, como ocorre quando há uma alteração na lei material aplicável ou no fato gerador, não estaríamos tratando de um vício formal, mas, sim, material.

Nesta linha de ideias, vejamos:

Relevante é ressaltarmos que a reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior, mas não autoriza um lançamento diverso, abrangente do que não estava abrangido no anterior.²

A circunstância do art. 173, II, do CTN é bem diferente daquela prevista no seu respectivo parágrafo único. Tem-se, no primeiro caso, incidente capaz de reabrir a contagem do prazo decadencial diante de anulação de um lançamento tributário que já havia sido tempestivamente lavrado. Como o crédito tributário, materialmente considerado, foi previamente constituído dentro do prazo originário do art. 173, I, do CTN, a decisão definitiva que reconhece o vício formal reabre o prazo, mas tão somente para que se adeque à roupagem formal do lançamento.

Veja-se que não se trata de uma ampla e irrestrita interrupção do prazo. Reabre-se apenas a possibilidade de retificar vício formal na constituição do crédito tributário, não podendo o agente fiscal ir materialmente além do que já estava consignado no lançamento anterior.³

No caso dos autos, é fácil constatar que estamos diante de um vício formal. A uma, porque é um vício relacionado ao documento do lançamento. A duas, porque sua correção não provoca ajustes na materialidade do lançamento, que trata de pagamentos de PLR feitos em desacordo com a legislação vigente, como restou claro do Relatório Fiscal (fls. 47 e ss.).

Nessa sentido, trago à baila precedente deste Tribunal:

Acórdão nº 2302-01.806

VÍCIO FORMAL. NATUREZA DA INVALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material. Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato,

² MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário. RDDT 175/106, 2010

³ PEIXOTO, Daniel Moreira. Decadência na Constituição do Crédito Tributário. In PISCITELLI, Tathiane. Direito tributário : o direito tributário na prática dos tribunais superiores : Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate, 1ª Edição.. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012. E-book. p.[Inserir número da página]. ISBN 9788502188037. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502188037/>. Acesso em: 14 mai. 2025.

correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material.

Excertos do voto:

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal, o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha nos pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. (Grifou-se)

Assim, voto por sanar a omissão apontada pelo Embargante, reconhecendo que se trata de vício formal.

b) omissão quanto à insubsistência dos lançamentos (anos-calendário de 2003, 2004 e 2007) em virtude da alteração dos critérios jurídicos (suporte fático e dispositivo legal) adotados originalmente no lançamento (violação aos artigos 142 e 146 do CTN).

Relembre-se que a embargante alega omissão quanto à análise do argumento de que teria havido inovação nos critérios jurídicos do lançamento pela DRJ em relação aos anos-calendário 2003, 2004 e 2007.

16. No recurso voluntário, a Embargante demonstrou que a r. decisão de 1ª instância administrativa manteve o lançamento ao (novo) argumento de que os acordos coletivos não teriam “regras claras e objetivas”, pois não despreveriam índices de lucratividade e programas de metas, resultados e prazos (agora foi alegada suposta violação ao §1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00), afrontando os artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional.

17. Isso porque, a acusação fiscal constante do lançamento original fundamentou-se no fato de que a Embargante não teria observado o disposto nos incisos I e II do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, ou seja, não teria celebrado instrumento de negociação com os seus funcionários, de modo que os pagamentos efetuados a título de “PLR” foram considerados “salários”.

Da leitura do inteiro teor do acórdão, e compulsando os termos do recurso voluntário, verifica-se que assiste razão à embargante.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte traz argumentos acerca da “inovação dos critérios jurídicos do lançamento original” (efls. 2948 a 2954).

Em que pese o acórdão embargado ter firmado posicionamento pela manutenção desta parte do lançamento por descumprimento dos requisitos legais, não houve análise do argumento recursal, incorrendo assim em omissão.

Para o deslinde da questão trazida pelo embargante, faz-se crucial observar que os acordos de participação nos lucros e resultados não foram apresentados no curso do procedimento fiscal, tendo sido acostados apenas à impugnação, como bem observado pela autoridade fiscal, em sede de diligência requerida pela DRJ (fl. 2763):

Resposta ao 1º questionamento do item “2”:

Às fls. 901/9084, 1734/1915 e 2551/2731, a empresa apresenta acordos de participação nos lucros e resultados celebrados com sindicatos da categoria relativos aos exercícios de 2003 a 2007, documentos que não foram apresentados durante o procedimento fiscal, sendo agora analisados por esta auditoria fiscal. (g.n.)

Nota-se, portanto, que a embargante quer se valer de um estratagema e ser premiada com a nulidade do lançamento por tal motivo. Está clara sua estratégia de não atender às exigências do auditor-fiscal, no curso do procedimento, forçando-o a trilhar o caminho relativo à ausência de documentos, para, em sede de impugnação, apresentar os documentos e forçar a DRJ se pronunciar sobre eles.

Nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, a impugnação deve conter "os documentos que o impugnante possuir e que comprovem as alegações", sendo vedado ao julgador desconsiderar tais provas por terem sido apresentadas somente após o encerramento da fiscalização. A análise de tais elementos pela DRJ não constitui inovação recursal, mas exercício do seu dever de examinar o conjunto probatório disponível nos autos no momento do julgamento, em conformidade com os princípios da verdade material e do devido processo legal.

Ademais, observa-se que aquele colegiado teve o cuidado de baixar o processo em diligência, oportunizando a manifestação da autoridade autuante sobre o conjunto probatório carreado aos autos. Destaque-se, também, que foi oportunizado à contribuinte se manifestar sobre as novas constatações (fls. 2769 e ss).

Assim, tenho que a atuação da DRJ foi legítima, seguindo rigorosamente os ditames legais, eis que se limitou a analisar os fatos e provas trazidos pelo contribuinte em sua impugnação, sem extrapolar os limites do lançamento impugnado.

Confira-se, nesse sentido, os seguintes precedentes deste Tribunal:

DILIGÊNCIA. NOVAS INFORMAÇÕES. FUNDAMENTO DA DECISÃO.

A adoção de novas informações trazidas aos autos por meio de diligência e manifestações do contribuinte no fundamento da decisão não implica mudança de fundamentação da exigência tributária e não provoca a sua nulidade. (Acórdão 1201-005.473, sessão de 17/11/2021)

Portanto, não há que se falar em inovação de critério jurídico o fato de a autoridade fiscal não ter feito a discriminação dos ágios, que era ônus do próprio contribuinte, o qual chamado a esclarecer a composição do ágio, não o fez. Seria um contrassenso acatar tal argumento, pois ensejaria que o contribuinte tirasse proveito da própria torpeza. (Acórdão 1301-004.395, sessão de 14/02/2020).

As eventuais falhas apontadas na impugnação e no recurso voluntário não decorreram de erros cometidos pela fiscalização, mas sim da falta de informação ou informações incorretas por parte da própria empresa que, assim, tenta se beneficiar de sua própria torpeza para, após a lavratura da autuação, apresentar levantamentos do que seriam os erros da fiscalização que foram apurados por ela dentro do prazo de fiscalização.

Ressalto aqui, para bem situar o problema, que o caso é de deslealdade processual por parte da recorrente. Apresenta informações incompletas, com falhas e depois tenta anular todo o procedimento sugerindo que as falhas foram da fiscalização e não originadas em suas próprias ações e omissões. Destaco este fato para deixar bem claro aos leitores deste voto que não comungo e, pelo contrário, rejeito de forma veemente este tipo de procedimento adotado pela empresa.

Não se trata aqui de simplesmente dar razão à fiscalização de qualquer maneira de modo a manter a autuação, mas sim de “dar a César o que é de César”, ou seja, apontar quem são os responsáveis pelas falhas. Se o contribuinte, mantendo-se a autuação do que corretamente foi apurado, se a fiscalização, considerando-se improcedente o que decorrer de suas falhas. (Acórdão 1401-003.747, sessão de 18/09/2019)

Portanto, a alegação de nulidade por suposta inovação não subsiste, devendo ser rejeitada por ausência de vício processual.

Conclusão

Diante de todo o exposto, acolho os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para, sanando os vícios apontados no Acórdão 2301-009.438, em 02/09/2021, alterar a fundamentação da decisão embargada, a fim de reconhecer (i) a existência de vício formal quanto ao lançamento referente aos anos-calendário 2005 e 2006, e (ii) a ausência de nulidade

por inovação do critério jurídico, quanto ao lançamento referente aos anos-calendário 2003, 2004 e 2007.

assinado digitalmente

Diogo Cristian Denny