



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.012924/2008-03
ACÓRDÃO	2301-011.748 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	COMERCIAL AUTOMOTIVA S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposição da Súmula CARF nº 103.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. COMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Súmula CARF nº 28)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A participação nos lucros ou resultados da sociedade, quando paga ou creditada em desacordo com a Lei específica, integra a base de cálculo das contribuições sociais. Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades, Lei 8.212/91, art. 28, inciso I.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PREVIDENCIÁRIO.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem

comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Súmula CARF nº 88).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a extinção dos créditos tributários lançados até a competência 11/2003 (inclusive), decorrente da decadência.

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 Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.208.229-7, a qual exige contribuições sociais a cargo da empresa e as contribuições previdenciárias devidas a terceiros, incidentes sobre os valores de participação nos lucros ou resultados (PLR) pagos aos empregados da Recorrentes aos seus empregados, durante os períodos de março e abril de 2003, 2004, 2005 e 2006, e abril de 2007.

Aponta o Relatório Fiscal de fls. 44 a 49 que, durante o período fiscalizado, a empresa não apresentou nenhum programa de negociação e inobservou diversos outros requisitos conforme disposições na Lei.

Segue ainda afirmando que nos exercícios de 2003, 2004 e 2007, considerou como salário de contribuição o valor integralmente pago pela empresa a título de participação nos lucros ou resultados nas competências de março (Folha de Pagamento de PLR) e abril (Folha de Pagamento PL-Ações), por possuir um programa de Participação nos Lucros e Resultados devidamente formalizado e registrado no sindicato da categoria porém sem previsão em Convenção ou Acordo Coletivo.

Quanto aos exercícios de 2005 e 2006, considerou como Participação nos Lucros ou Resultados os valores pagos pela empresa em concordância com o Acordo Coletivo de Trabalho de 18/08/2006, sendo que o valor considerado pela auditora fiscal correspondeu à metade do salário base do empregado no mês de dezembro do ano de apuração.

As diferenças entre os valores pagos e os previstos em Acordo Coletivo de Trabalho, aceitos pela fiscalização, foram consideradas como salários (Folhas de PLR nas competências de março). Nas folhas de PLR pagas em abril (PL-Ações) não se considerou tais valores para dedução do valor devido pela empresa, pelo fato destes segurados já terem sido beneficiados com esta dedução nos meses de março.

O sujeito passivo apresentou impugnação sustentando, em síntese, a necessidade do reconhecimento da conexão dos autos de infração 37.208.2289, 37.208.2297 e 37.208.2394; ausência de avaliação da Fiscalização sobre os acordos coletivos de trabalhos; erro na aplicação da multa incidente sobre os débitos lançados previdenciários; nulidade por responsabilidade tributária imposta sem a devida motivação; ocorrência da decadência; o pagamento a título de PLR, foi efetuado em respeito ao mínimo fixado em acordo coletivo de trabalho, imunidade das participações nos lucros ou resultados; não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; a ausência de crime de sonegação de contribuição previdenciária.

Após a apresentação da impugnação, o julgamento de primeira instância administrativa, referente ao processo 10830.012924/2008-03, foi convertido em diligência para, em sede de preliminar, determinar a reunião e o apensamento dos Autos de Infração DEBCAD nºs 37.208.2289, 37.208.2297, uma vez que matéria neles tratada possui a mesma causa de pedir.

Em relação à questão de mérito dos processos reunidos, a 8ª Turma Julgadora da DRJ, requisitou a juntada dos Acordos Coletivos de Participação nos Lucros e Resultados (fls. 901 a 1084 daqueles autos), buscando o esclarecimento de diversos pontos sobre o lançamento tributário em análise.

Em face disso, abriu-se prazo para que o sujeito passivo apresentasse adendo às suas defesas, as quais foram apresentadas tempestivamente. Alegou erro no lançamento do Auto de Infração nº 37.208.2289, devido a retificação realizada por ocasião da diligência - foi requerido o cancelamento do lançamento consignado no 37.208.2289, relativo à competência 04/2004. Reiterou o contribuinte os argumentos expedidos nas impugnações apresentadas no momento da notificação dos autos de infração.

A instância a quo julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir em razão de nulidade as competências 03/2005, 04/2005 e 03/2006 e 04/2006. Na competência 04/2004 para ser excluído o valor de R\$ 180.517,20. Manteve as demais competências com os respectivos valores lançados. Por ocasião desse cancelamento parcial do lançamento houve a interposição de recurso de ofício.

Objetivando a reforma parcial da decisão a quo o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a esse Conselho, por meio do qual alega a insubsistência do crédito tributário (ano base

de 2005 e 2006) por vício material do lançamento, ocorrência da decadência, inovação dos critérios jurídicos do lançamento original. Além disso, reiterou os argumentos expedidos anteriormente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny, Relator

Recurso de Ofício

O recurso de ofício não deve ser conhecido, considerando que o valor exonerado pelo julgado recorrido é inferior ao de alçada atual, de R\$ 15.000.000,00, fixado no artigo 1º da Portaria MF nº 02/2023.

Observo que a adoção do valor de alçada atual está determinada na Súmula CARF nº 103, a qual reproduzo a seguir:

Súmula CARF nº 103 Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos, devendo ser conhecido.

Primeiramente, observo que, nos autos do processo 10830.012922/2008-14, foi realizada diligência para serem carreados aos autos documentos constantes de CD entregue pela fiscalização (fls. 3155/5216), além de outros determinados pela DRJ. Tendo em vista que se trata do mesmo contribuinte e da mesma ação fiscal, faço referência a tais documentos no presente julgamento.

Considerando que a peça processual é praticamente idêntica àquela apresentada nos autos do processo 10830.012922/2008-14, que tratou do lançamento da contribuição previdenciária patrimonial sobre os mesmos fatos tratados na presente autuação, adoto, como razões de decidir, o voto constante da decisão do CARF naquele processo, de autoria da Conselheira Fernando Melo Leal, consubstanciado no Acórdão 2301-009.438, de 02/09/2021, em votação unânime:

Quanto à conexão ratifico e reitero os fundamentos contidos na decisão de piso para prosseguir o julgamento sem a necessidade da conexão.

Quanto à existência de Acordos Coletivos de Trabalho não avaliados pela fiscalização, apresentados na impugnação, repito que eles foram devidamente analisados pela DRJ, a qual asseverou que possuem o mesmo teor daquele que foi juntado pela fiscalização às fls. 52/69, verificado durante a ação fiscal.

Quanto à multa aplicada, a mesma encontra-se fundamentada no artigo 35, I, II e III, da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, conforme descrito no anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito.

No que se refere a nulidade por responsabilidade tributária imposta sem motivação e o argumento de que a fiscalização considerou sem qualquer fundamentação legal os corresponsáveis e pessoas de interesse da administração previdenciária, sem nem mesmo notificá-los, e de que fora as hipóteses do art. 135 do CTN, os sócios e gerentes de uma pessoa jurídica não respondem pelas eventuais dívidas previdenciárias assumidas pela sociedade, merece repetir que o ato de relacionar os responsáveis pela empresa na presente instância é medida meramente administrativa.

No anexo Repleg - Relatório de Representantes Legais estão descritas todas as pessoas físicas ou jurídicas representantes legais do sujeito passivo, com sua qualificação e período de atuação, e no anexo *Vínculos - Relação de Vínculos* estão as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.

Portanto, não cabe na atual fase administrativa discussão sobre a imputação desta responsabilidade, nem a exclusão das pessoas descritas no processo como representantes legais da empresa, como requer a impugnante.

Quanto à decadência das competências de março e abril de 2003, solicita o Recorrente que seja reconhecida a aplicação do art. 150, § 4o, do CTN, por não estar comprovada qualquer fraude cometida. Apenas foi aplicada a regra do art 173 por conta de ter havido representação fiscais para fins penais, e por haver indícios em tese de sonegação.

Entendo que assiste razão ao Recorrente. De fato o simples indício de sonegação, sem a devida fundamentação dos motivos que ensejam a aplicação do art 173, principalmente quando há evidencia de pagamento antecipado, que é o caso do presente processo, não é o suficiente para atrair tal regra decadencial.

Disto resulta que em 29/12/2008, quando da lavratura do auto em comento, o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários estavam extintos até 11/2003. Sendo assim, reconheço a decadência parcial.

Quanto aos valores pagos a título de PLR, em respeito ao mínimo fixado em Acordo Coletivo de Trabalho, argumenta a impugnante que as diferenças entre os valores pagos e os previstos nos acordos (aceitos pela fiscalização), consideradas como salários, deveriam ser excluídas do Auto, pois os acordos permitiam pagamentos de quantias superiores, já que o que foi garantido aos empregados foi apenas uma quantia mínima. Neste ponto, para facilitar a compreensão, serão separados os lançamentos dos exercícios de 2003, 2004 e 2007 e dos exercícios de 2005 e 2006.

- Exercícios de 2005 e 2006: não foi apresentado durante o procedimento fiscal ou 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.

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 presentemente na impugnação, a demonstração desse requisito.

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.

- Exercícios de 2003, 2004 e 2007: quanto aos exercícios de 2003, 2004 e 2007, a fundamentação para o lançamento, originalmente, foram dois, quais sejam, em razão da empresa não possuir um programa de Participação nos Lucros e Resultados devidamente formalizado e registrado no sindicato da categoria, e por não estar previsto em Convenção ou Acordo Coletivo de Trabalho o pagamento de PLR (artigo 2º, incisos I e II da Lei 10.101/2000).

Apesar de na impugnação terem sido apresentados os Acordos Coletivos de Trabalho, eles possuem o mesmo teor dos apresentados durante a ação fiscal.

Da análise desses acordos coletivos, verifica-se que eles não descrevem as regras claras e objetivas, elemento imposto pela legislação, e muito menos índices e programas de metas, resultados e prazos. Ao contrário, o próprio Acordo pactuado entre os Sindicatos e a empresa, no seu item 38, impunha para a participação dos empregados nos lucros da empresa "critérios previamente acordados", devendo esses critérios garantir aos empregados uma quantia mínima, condicionando, porém, esse pagamento, "desde que verificada a ocorrência de lucro compatível".

Assim, a verba lançada pela fiscalização como salário de contribuição relativa aos exercícios **2003, 2004 e 2007** não foi descaracterizada como tal, uma vez que apenas essas convenções, desacompanhadas de índices de lucratividade e programas, ou seja de critérios previamente acordados entre os empregados e a empresa, não satisfazem os requisitos legais para a caracterização desses valores como participação nos lucros ou resultados, para poderem se enquadrar na exceção do art. 28, § 9º, "j" da Lei nº 8.212/91.

Assim sendo, para este período, ratifico o entendimento de que essas verbas devem ser **mantidas** no lançamento.

Quanto à exigência dos juros, eles estão embasados na legislação descrita no anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito, tratando-se do art. 35 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação da MP nº 449, de 04/12/2008, transformada na Lei nº 11.941/2009.

Portanto, carece de fundamento a argumentação sobre os cálculos de juros e multa estarem incorretos, tendo em vista que ambos seguiram a fundamentação legal que está devidamente descrita no anexo FLD.

Quanto ao questionamento de crime de sonegação de contribuição previdenciária, em relação ao presente processo há que se considerar que, conforme descrição do Relatório Fiscal, foram verificados fatos que em tese caracterizam sonegação de contribuições previdenciárias, por não ter havido declaração do fato gerador aqui discutido em guias GFIP, motivo pelo qual foi objeto de Representação Fiscal para Fins Penais/RFFP.

A Representação Fiscal para Fins Penais é formalizada na presença de fato que possa configurar crime em tese, sendo dever de ofício da fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, conforme determina a Portaria RFB nº 665, de 24/04/2008. Saliente-se que não compete a este colegiado decidir a respeito da matéria, conforme expressamente disciplinado no art. 212 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04/03/2009.

Repita-se, por fim, que as GFIP's e às guias de recolhimento juntadas aos autos na impugnação foram analisadas pela DRJ a qual ratificou que não alteram o lançamento feito, diante do fato de que se trata de crédito suplementar a essas declarações e pagamentos efetuados, do qual a impugnante na realidade discorda, conforme argumentos que apresenta.

É importante destacar que aquele julgado está em consonância com as seguintes Súmulas do CARF:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Complemento tais razões com excerto do voto apresentado por este julgador nesta sessão de julgamento, também nos autos do supracitado processo 10830.012922/2008-14, em julgamento de embargos de declaração apresentados pelo contribuinte, integrando a decisão supratranscrita, *verbis*:

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 improcedente 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:

Revedo 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.

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 feita 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.).

Nesse sentido, trago à baila precedente deste Tribunal:

Acórdão nº 2302-01.806

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.

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.

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, 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 expandida 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 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.

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, não conheço do recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a extinção dos créditos tributários lançados até a competência 11/2003 (inclusive), decorrente da decadência.

assinado digitalmente

Diogo Cristian Denny