



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

Processo n° 15956.720354/2014-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.594 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BRQ SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTO A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. EFEITOS.

Comprovado pela Autoridade Fiscal o descumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00 para instituição de um programa de PLR, os valores totais pagos sob essa rubrica integram o salário de contribuição. É dever do Fisco a determinação correta da base de cálculo do tributo devido, consoante preceitua o artigo 142 do CTN, sendo vedado a adoção de valores parciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente - Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

EDITADO EM: 22/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

O presente processo trata de Auto de Infração referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, valho-me do relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância:

Do lançamento

O Auto de Infração Debcad nº 51.061.656-9 refere-se ao lançamento nas competências 01/2011 a 12/2011 das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

O relato fiscal de fls. 11 a 36 informa que a auditoria detectou indícios de irregularidades nas informações prestadas pelo sujeito passivo relativas à massa salarial das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs, quando comparadas com as remunerações aos segurados empregados, código 0561 (rendimentos do trabalho assalariado), constantes das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF. Questionados, os responsáveis pela empresa declararam que a diferença de aproximadamente 169% a maior na DIRF em 2011 referia-se à premiação a título de PLR – Participação nos Lucros e Resultados, e que, a partir da implantação do novo regime de tributação previdenciária, com a contribuição incidente sobre a receita bruta operacional, deixou de utilizar este sistema de remuneração.

Com base nos elementos analisados, a fiscalização constatou que no exercício de 2011 a BRQ utilizou o esquema de fazer pagamentos mensais aos empregados, contabilizados sob a forma de empréstimos, e semestralmente lançava tais valores na DIRF, assim como nos resumos das folhas de pagamento de salários de março/2011 e setembro/2011, a título de Participação nos Resultados, com o intuito de dissimular o cumprimento do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000:

Art. 3º. A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§ 2º. É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A diferença desproporcional entre o salário nominal destacado nas GFIPs em comparação com os rendimentos informados na DIRF levou a auditoria fiscal a concluir que os valores efetivamente pagos aos segurados substituem e complementam a remuneração devida a qualquer empregado, fato que infringe o artigo 3º da Lei nº 10.101/2000.

O Anexo 06 ao Relatório Fiscal (fls. 209 a 333) contém 6.114 registros e consiste em uma planilha comparativa, por beneficiário, entre a DIRF dos meses de 04/2011 e 10/2011 e as GFIPs das competências 03/2011 e 09/2011.

Dos registros do Anexo 06, 1.519 se referiam a segurados com rendimentos no código 0561 da DIRF que não constavam nas GFIPs transmitidas pela BRQ. Por amostragem, a fiscalização identificou tratar-se em muitos casos de ex-empregados da BRQ que, mesmo sem qualquer vínculo empregatício ativo, recebiam remunerações retributivas da prestação de serviços, conforme informado na DIRF/2011. Estes trabalhadores estão relacionados na planilha de fls. 334 a 361 (Anexo 7), de onde devem ser excluídos os estagiários cuja remuneração está contabilizada na conta contábil 0000.4.1.1.010.

O Anexo 02 ao Relatório Fiscal (fls. 40 a 170) contém 12.240 lançamentos contábeis referentes a empréstimos mensais feitos individual e nominalmente aos segurados empregados da empresa, obtidos do cotejo entre as contas contábeis código 00001.1.3122, denominada Mútuo a Funcionários – Folha, e sua contrapartida no passivo, conta contábil 00002.1.22099 – Conta Transitória.

Com relação aos Acordos Coletivos de Participação nos Resultados, a fiscalização verificou que, apesar de estarem assinados por uma comissão de empregados, a BRQ não apresentou quaisquer documentos que comprovassem que estes tivessem sido eleitos ou escolhidos para esta representação. Observou ainda:

a) no acordo firmado com o SINDPDSP, que em nenhuma parte do texto do acordo existia a possibilidade de fracionar o pagamento da PLR; que o Sindicato evidenciou interesse financeiro ao impor a cobrança de taxa negocial de todos os participantes do quadro de lotação da BRQ, deixando de lado sua principal função, que é a proteção do trabalhador; que havia previsão para pagamento em duas parcelas, em 02/2011 e 08/2011, mas os pagamentos foram lançados nas folhas de pagamento de 03/2011 e 09/2011; que uma das representantes, Sra. Núbia Paula Galvão, tinha apenas um dia de serviço quando assinou o acordo coletivo;

b) no acordo firmado com o SINDPDRJ, que havia previsão para pagamento em duas parcelas, em 03/2011 e 09/2011, requisito que foi cumprido formalmente, mas que em nenhuma parte do texto do acordo existia a possibilidade de fracionar o pagamento da PLR; que dois dos representantes foram admitidos em 01/06/2010, ou seja, 30 dias antes da vigência proposta na

cláusula contratual, e que como o acordo coletivo não tem data de assinatura, não há como afirmar se estes empregados tinham realmente o poder de representação de todo o grupo;

c) no acordo firmado com o SINDPDPR, que havia previsão para pagamento em duas parcelas, em 03/2011 e 09/2011, requisito que foi cumprido formalmente, mas que em nenhuma parte do texto do acordo existia a possibilidade de fracionar o pagamento da PLR; que um dos representantes foi admitido somente em 13/10/2010, ou seja, 105 dias após a data do acordo coletivo.

A fiscalização concluiu que as partes não observaram os interesses de sua própria coletividade, não obedeceram aos critérios legais para pagamento semestral do PLR, não deixaram clara a participação e concordância dos empregados envolvidos e deixaram registrado, no item 3.1, que as regras definidas foram resultado da livre negociação entre a empresa e o Sindicato, atuando em prejuízo da Previdência Social e dos próprios segurados empregados.

Outro ponto destacado no Relatório Fiscal foi a análise de documentos oriundos da Justiça do Trabalho. A fiscalização relata que em uma sentença trabalhista a própria reclamada sustentou que o valor pago bimestralmente como adiantamento correspondia à participação nos resultados, fixado em acordo coletivo, segundo critérios de assiduidade e performance do empregado. No texto da sentença, a justiça trabalhista relata sobre a confirmação do não cumprimento do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 e sobre as conseqüências nocivas aos trabalhadores com a forma de retribuição adotada pela BRQ.

A conclusão da fiscalização à vista dos fatos e documentos coletados é que a frequência e o número exagerado de remunerações pagas a título de adiantamentos ou empréstimos, muito superior aos salários informados nas folhas de pagamento e GFIPs, indica que, na realidade, trata-se de parcelamento mensal de salários disfarçado de mútuo e lançado somente nas folhas de pagamento de 03/2011 e 09/2011, sob a rubrica PLR. Estes valores não foram incluídos pela autuada na base de cálculo das contribuições devidas a terceiras entidades.

A utilização de procedimentos contábeis irregulares demonstra a intenção da empresa de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias e simular como distribuição de lucros as remunerações feitas a segurados empregados, contratados para prestar serviços inerentes à sua atividade-fim.

Diante da constatação da conduta de sonegação, a multa de ofício foi majorada para 150%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

O montante do crédito, consolidado em 03/12/2014, corresponde a 12.029.244,49 (doze milhões, vinte e nove mil, duzentos e quarenta e quatro reais e quarenta e nove centavos).

Da impugnação

Cientificado da autuação por via postal em 09/12/2014, o sujeito passivo apresentou impugnação em 07/01/2015 (fls. 476 a 515), alegando, em síntese:

1) a nulidade do auto de infração em razão da falta de clareza e precisão do relatório fiscal e do discriminativo de débito. Consta no 1.1 do relatório que o processo se refere a contribuições previdenciárias patronais (20% e SAT), assim como ocorreu no processo 15956.720318/2014-01, atribuindo para este outro processo as contribuições a outras entidades. A confusão retrata bis in idem, e é contraditória com o discriminativo de débito, onde constam contribuições a “terceiros” sem apresentar as bases de cálculo, as alíquotas e as contribuições que comporiam esses “terceiros”;

2) a nulidade absoluta da autuação por apresentar vício material insanável, em razão do equívoco no fato gerador e na base de cálculo eleitos pela fiscalização, sob pena de violação direta e frontal ao artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN e aos artigos 5º, LIV e LV e 37 da Constituição Federal. Diz que a fiscalização afirmou que os planos de PLR da empresa infringiram a lei de regência e se prestavam apenas para substituir parcela remuneratória devida aos empregados, inclusive com o adiantamento de valores (mensal ou bimestralmente) por meio de mútuos/empréstimos, mas que por esse raciocínio não haveria outra conclusão lógica senão a de desconsiderar integralmente todos os planos de PLR da empresa firmados com três entidades sindicais distintas, caracterizando todos os valores pagos a título de PLR aos empregados como parte do salário, o que não ocorreu. Citando o artigo 142 do CTN, sustenta que não poderia a autoridade administrativa criticar uma matéria (PLR) e eleger como fato gerador e base de cálculo outra matéria (mútuos/empréstimos), até porque nesse caso o contribuinte tem seu direito de defesa prejudicado, não sabendo se deve se defender de um ponto ou de outro. Questiona a motivação para ter a fiscalização considerado legítima uma parte do PLR, já que a base formada pelos mútuos era inferior ao valor pago a título de participação nos lucros, na ordem de R\$ 74.000.000,00 para R\$ 92.000.000,00. Entende que o valor dos empréstimos, feitos a cada dois meses aos empregados interessados, jamais poderia ter sido eleito como fato gerador ou base de cálculo de contribuições previdenciárias por não representar vantagem econômica definitiva dos empregados. Afirma que, como comprovam os contratos de mútuo, os empréstimos eram feitos na forma da lei, com incidência de juros, taxa administrativa e data de vencimento, quando eram integralmente quitados pelos empregados, não integrando o seu patrimônio. Como apenas o valor da Participação nos Lucros e Resultados era creditado aos empregados definitivamente, esse seria o único pagamento que poderia, em tese, ser objeto de discussão pelo Auditor-Fiscal;

3) contextualiza o mercado dos profissionais de tecnologia da informação (TI) com o objetivo de demonstrar a necessidade e legalidade dos mútuos feitos pela empresa em favor de boa parte

de seus empregados. Afirma que no seu caso os profissionais de TI eram contratados nos termos estritos da legislação trabalhista (CLT), estabelecendo-se cargos e níveis de remuneração mensal de acordo com a senioridade e especialidade, além de outros benefícios in natura, tais como assistência médica, assistência odontológica, seguro de vida, vale-refeição, vale-alimentação e previdência privada. Além desses benefícios, também negociava anualmente com a Comissão de Empregados e com Sindicatos de três diferentes estados da federação os programas de PLR que permitam o recebimento de valores decorrentes da performance da empresa e da performance individual dos empregados, com metas que variam desde as margens de lucro dos projetos até as competências e habilidades dos profissionais como elementos importantes na obtenção dos resultados da empresa como um todo. Frisa que nunca reduziu salários ou pagou benefícios em dinheiro para deixar de pagar contribuições sociais e FGTS, que nunca suprimiu bônus, gratificações habituais ou quaisquer outros benefícios, nem comissões ou outras verbas salariais para que fosse instituído o programa de PLR, agindo sempre em conformidade com a CLT e com a Lei nº 8.212/1991. Relata que a figura do mútuo/empréstimo somente foi utilizada pela empresa em razão de necessidade e pedido de muitos empregados, que precisavam de maior fluxo de caixa em razão de compromissos pessoais. Esses profissionais, que outrora prestavam serviços a diversas empresas sem exclusividade, estavam se adaptando ao regime CLT e a ter seu desempenho medido semestralmente, e por isso a empresa permitiu que aqueles que necessitassem de empréstimos pudessem ter acesso a uma linha de crédito bimestral. Destaca que não havia pagamentos mensais, pois os empréstimos eram concedidos apenas nos meses pares (fevereiro, abril, etc), sendo que apenas algumas exceções foram feitas nos meses ímpares, notadamente para empregados recém admitidos. Informa que recolhia os impostos devidos pelas receitas recebidas dos empregados (IOF), e que nem todos os empregados solicitavam o mútuo/empréstimo, conforme comprova a amostragem dos contracheques, em que consta o pagamento da PLR dos empregados e não consta qualquer desconto de mútuo;

4) a legalidade do seu programa de PLR, que observou a irredutibilidade da remuneração dos empregados, a elegibilidade de todos os empregados, a formalização em documento escrito e único, a existência de regras objetivas e claras, a negociação e assinatura logo no início do período de apuração e antes de qualquer pagamento, a periodicidade semestral, a participação do Sindicato da categoria de cada base territorial e o arquivamento no Sindicato. As acusações fiscais de que os Sindicatos, em especial o de São Paulo, não protegeram os interesses dos empregados e visaram interesses financeiros, são indevidas, seja porque os acordos contam com metas bastante detalhadas e com fórmula matemática de aferição do valor da PLR, seja porque nenhum Sindicato recebeu nada por isso. Com o advento da legislação de desoneração da folha de pagamento, a empresa não se desfez do instrumento de incentivo à produtividade que é a PLR, tanto é que pagou a esse título em 2010 R\$ 48.620.297,33, em 2011 R\$ 91.022.106,46, em 2012 R\$ 104.331.193,16 e em 2013 R\$ 67.696.566,27. Os

empréstimos de mútuo eram feitos mediante solicitação do empregado, não eram obrigatórios e não tinham seu valor vinculado direta ou indiretamente ao valor da PLR. A PLR dependia do atingimento de metas mensais mas de apuração semestral, nesta também avaliadas habilidades e competências individuais, não sendo possível antecipar valores relativos a resultados não sabidos e impossíveis de prever. A forma de comparação entre os valores informados em DIRF (que incluem a PLR) e os informados em GFIP (sem PLR) foi indevida, pois deixou de descontar o valor do próprio salário que está na DIRF e ignorou que o valor informado em DIRF corresponde a seis meses de apuração de PLR, enquanto que o valor da GFIP corresponde a apenas um mês de salário. Se fosse o caso, deveria ter sido comparada a PLR (semestral) com seis meses de salário dos empregados, mas esta questão não tem relevância jurídica, pois a Lei nº 10.101/2000 não impõe qualquer limitação aos valores da PLR, de modo que não existe vedação legal para o pagamento de participações relevantes aos empregados, bastando que decorra de regras claras e objetivas;

5) que na reclamatória trabalhista cuja sentença foi mencionada pela fiscalização não houve sequer a oitiva de testemunhas, tendo havido grave cerceamento do direito de defesa da empresa, o que foi objeto da medida cautelar juntada aos autos. Existem outras decisões judiciais, inclusive do Tribunal Regional do Trabalho, no sentido de reconhecer que os empregados recebiam seu salário corretamente, recebiam mútuos bimestralmente – se fosse de seu interesse – e recebiam valores variáveis, conforme metas atingidas, a título de PLR. Estas decisões destacam que a PLR paga pela empresa não tem natureza salarial, fato que, por si só, considerando a coisa julgada e a força das decisões judiciais, devem acarretar na nulidade das presentes autuações;

6) que com relação à nomeação dos membros da Comissão de Empregados que negociavam e assinavam os acordos de PLR, os planos foram implementados mediante acordo coletivo de trabalho, o que dispensaria a existência da Comissão; que ainda que houvesse a exigência de que o Plano tivesse sido negociado via Comissão, não há obrigação de eleição formal ou mesmo elaboração de ata de escolha da comissão, sendo certo que todos os subscritores dos acordos eram empregados e foram assistidos pelo Sindicato de cada localidade, não havendo qualquer irregularidade nesse sentido; que a Sra. Janaína de Paula Cavaleiro, após ser admitida, juntou-se à Comissão e complementou as assinaturas do Plano, não havendo dispositivo legal que proíba esta situação;

7) que a postergação da data de pagamento da participação no estabelecimento de São Paulo, que havia sido pactuada para 02/2011 e 08/2011 mas ocorreu em março e setembro daquele ano, deu-se em virtude das negociações havidas com os Sindicatos de outras localidades, para que se mantivesse uma isonomia entre os pagamentos;

8) *que os ex-empregados que tiveram o contrato de trabalho rescindido no curso do período de apuração da PLR tiveram que aguardar as datas previstas nos acordos para receber o pagamento, pois não havia nenhuma previsão de adiantamento de valores na ocasião da rescisão, até porque nesta data ainda não haviam sido apuradas todas as metas estabelecidas;*

9) *a ilegalidade da multa de 150%, fundamentada pela fiscalização na omissão de informações e fatos geradores, e que por isso teria incorrido no crime previsto no artigo 337-A do Código Penal. Sustenta que não houve cometimento de qualquer ato ilícito pela empresa, muito menos doloso, no sentido de se elidir do recolhimento de contribuições sociais. Tanto é que o próprio fiscal pode localizar, com clareza, os mútuos registrados no Livro Razão. Caso mantida a autuação, o que admite apenas para argumentar, a multa de ofício não pode ultrapassar 75%;*

10) *a necessidade de exclusão dos representantes legais e dos contadores da empresa, indicados no Relatório de Vínculos: Roberto Gennaro Mannarino, Andréa Ribeiro Quadros, Antonio Eduardo Pimentel Rodrigues, Monica de Araújo Pereira, Antonio Feitosa Barbosa e Benjamin Ribeiro Quadros;*

11) *o descabimento da Representação Fiscal para Fins Penais, que não deve prosseguir, tendo em vista a ausência de infração por parte da impugnante.*

Ao final, a impugnante requer:

a) o julgamento da improcedência dos Autos de Infração e a extinção dos créditos tributários;

b) a não aplicação da multa qualificada de 150%;

c) o sobrestamento da Representação, a teor do disposto no artigo 83 da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.350/2010;

d) a produção de todas as provas admitidas em direito, prova documental, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícia e tantas quantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material;

e) que todas as notificações sejam também expedidas ao seu patrono, no endereço que indica.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos que podem ser assim resumidos:

Da ausência de impugnação

A fase litigiosa do procedimento não foi instaurada com relação ao responsável solidário Benjamin Ribeiro Quadros, que não apresentou impugnação à exigência.

Das alegações de vícios no procedimento fiscal

(...)

No âmbito do processo administrativo fiscal, os requisitos obrigatórios que devem fazer parte do Auto de Infração estão dispostos no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972.

Efetivamente, como salientou a impugnante, a autoridade lançadora cometeu uma inversão na descrição dos processos originados da mesma ação fiscal no início do Relatório Fiscal deste processo nº 15956.720354/2014-66, como se demonstra a seguir:

1- INTRODUÇÃO

1.1 Este relatório é parte integrante do AI - Auto de Infração nº. 15.956.720.354/2014-66, referente aos lançamentos das contribuições previdenciárias patronais e tem por objetivo informar ao notificado a origem do débito que motivou o lançamento fiscal em referência, assim como propiciar adequada análise do processo de débito decorrente do mesmo e compreende os seguintes Debcad:

DEBCAD nos	TIPO	PERIODO	VALORS	REF.
51.061.656-9	AIOP	01/2011 A 12/2011	12.029.244,49	CONTRIB OUTRAS ENTIDADES

1.2 Nesta mesma ação fiscal foi lavrado outro Auto de Infração, com processo Comprot nº. 15.956.720.318/2014-01, referente aos lançamentos das contribuições destinadas a Outras Entidades (FNDE, Sesc, Senac, Incra e Sebrae), cujos relatórios seguem separadamente e compreendem o Debcad nº. 51.061.655-0

DEBCAD nos	TIPO	PERIODO	VALORS	REF.
51.061.655-0	AIOP	01/2011 A 12/2011	36.358.523,57	CONTRIB PREV PATRONAL

Verifica-se que, apesar da descrição ter sido invertida, a tabela logo abaixo demonstra com exatidão o nº do Debcad, o tipo de processo, o período, o valor e a espécie de contribuição lançada.

Creio que esta inversão não tem o condão de tornar nulo o lançamento, pois o próprio contribuinte a percebeu e compreendeu o que aconteceu. Tanto é que, na folha 5 da impugnação (fls. 480 dos autos), consta sua descrição dos processos, corretamente efetuada:

O Auto de Infração DEBCAD nº 51.061.656-9 (COMPROT: 15956.720354/2014- 66), é equivalente a R\$ 12.029.244,49 (R\$ 4.292.324,42-principal; R\$ 1.298.433,41 – juros; R\$ 6.438.486,66 – multa de ofício), autalizado até 03.12.2014.

O outro Auto de Infração lavrado, DEBCAD nº 51.061.655-0 (COMPROT: 15956.720318/2014-01), por sua vez, é equivalente a 36.358.523,57 (R\$ 12.930.002,30- principal; R\$ 4.033.517,78

– juros; R\$ 19.395.003,49- multa de ofício), atualizado até 03.12.2014.

(...)

Portanto, tendo o Auto de Infração sido lavrado de acordo com as disposições legais e normativas que regem a matéria, não há motivos para a declaração da nulidade do lançamento, sendo improcedentes os argumentos do sujeito passivo neste ponto.

Do mérito

(...)

O sujeito passivo questiona a motivação para ter a fiscalização considerado legítima uma parte do PLR, já que a base formada pelos mútuos era inferior ao valor pago a título de participação nos lucros, na ordem de R\$ 74.000.000,00 para R\$ 92.000.000,00.

Na realidade, não se identifica qualquer legitimação da PLR nos autos, tanto é que a fiscalização examinou os acordos coletivos e apontou as inconsistências que neles identificou, assim como fez referência ao descumprimento do artigo 3º e § 2º da Lei nº 10.101/2000. No entanto, o objeto deste lançamento são as contribuições incidentes sobre a remuneração que foi paga aos segurados empregados e contabilizada no ano de 2011 como se empréstimo fosse, quando na realidade não o era. Assim, a discussão, em tese, se as contribuições deveriam incidir sobre todo o valor da PLR não aproveita a este lançamento.

Os documentos juntados aos autos não deixam dúvidas quanto aos fatos relatados e a conclusão da fiscalização a respeito das irregularidades cometidas pela empresa autuada. A própria impugnante, nas ações trabalhistas, admitiu que efetuava adiantamentos bimestrais relativos à participação nos lucros e resultados. Cito como exemplo excertos extraídos das decisões:

(...)

Além dos fatos já relatados, concorreu para a convicção da fiscalização de que os valores pagos aos segurados desta forma substituíam e complementavam a remuneração devida a enorme quantidade de empregados envolvidos, a frequência dos pagamentos, o alto valor dos pretensos empréstimos constantes da conta contábil 0000113122 – Mútuo a Funcionários – Folha, em comparação com a remuneração do segurado, e o fato de que tais “empréstimos” eram compensados nos meses de pagamento da participação nos lucros.

Para ilustrar a disparidade entre o valor da remuneração do empregado e o valor do empréstimo, cita-se o exemplo do segurado Haroldo Ricceto Filho, que, conforme consta da GFIP, recebeu em 03/2011 R\$ 2.869,66, e em 09/2011 R\$ 3.084,91. Já de acordo com o item 3.4 do Relatório Fiscal, este segurado firmou os seguintes contratos de mútuo:

DATA DO CONTRATO	VALOR CONTRATADO	DATA DO PAGAMENTO
------------------	------------------	-------------------

09/08/2010	R\$ 15.756,65	31/03/2011
09/10/2010	R\$ 15.693,38	31/03/2011
09/12/2010	R\$ 22.975,04	31/03/2011
09/02/2011	R\$ 22.683,77	30/09/2011
08/04/2011	R\$ 67.734,86	30/09/2011
09/07/2011	R\$ 67.734,96	30/09/2011

(...)

Consta da contabilidade da empresa autuada que foram efetuados empréstimos em todos os meses de 2011, ainda que não estivessem abrangidos todos os empregados em todos os meses. É o que se verifica, por exemplo, em relação ao empregado Haroldo Ricceto Filho, já mencionado neste voto, cujos contratos apresentados pelo sujeito passivo tinham como data 09/08/2010, 09/10/2010, 09/12/2010, 09/02/2011, 08/04/2011 e 09/07/2011.

(...)

Por todo o exposto, conclui-se que os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo disfarçados de adiantamentos/empréstimos tratavam-se, na realidade, de remuneração destinada a retribuir o trabalho. Não se inserindo em nenhuma hipótese de exceção da Lei nº 8.212/1991, os valores pagos aos segurados nesta condição constituem base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

Da multa qualificada

A multa qualificada de 150% está definida na legislação tributária, conforme detalha o Relatório Fundamentos Legais do Débito (fls. 7 e 8). O artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991 remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, cujo caput, inciso I e § 1º assim dispõem:

(...)

No caso sob exame, restou constatado que a empresa BRQ agiu intencionalmente com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais, e com isso evitou o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos empregados que lhe prestavam serviços, incorrendo na prática de sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

(...)

Considerando o conjunto de elementos trazidos aos autos, justifica-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, incidente sobre as contribuições não recolhidas pela autuada.

Do pedido para exclusão das pessoas relacionadas no Relatório de Vínculos

O sujeito passivo entende necessária a exclusão de Roberto Gennaro Mannarino, Andrea Ribeiro Quadros, Antonio Eduardo Pimentel Rodrigues, Monica de Araújo Pereira, Antonio Feitosa Barbosa e Benjamin Ribeiro Quadros do Relatório de Vínculos, juntado às fls. 39 dos autos, e que traz a seguinte redação:

(...)

Como se verifica neste texto reproduzido, a inclusão no Relatório de Vínculos não implica automaticamente na co-responsabilização pelo crédito lançado, tendo caráter meramente informativo. (...)

Pelo exposto, indefere-se o pedido do sujeito passivo.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

A análise de questões relacionadas à Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, que tramita em processo próprio, não é de competência da DRJ, pois não faz parte das atribuições definidas no artigo 233 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/05/2012, publicada no DOU de 17/05/2012.

(...)

O que se pode informar ao contribuinte é que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) tem por dever formalizar representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou o Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social, entre outros. Os procedimentos estão definidos na Portaria RFB nº 2.439/2010 que, em seu artigo 4º, § 1º, determina que a representação fiscal, nestes casos, deverá permanecer no âmbito da unidade de controle até a decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente ou na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 5º, respeitado o prazo legal para cobrança amigável, caso o processo seja formalizado em meio papel.

Da produção de provas

O sujeito passivo requer genericamente a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, prova documental, realização de perícias e tantas quantas forem as provas necessárias para a real apuração da verdade material. Em relação a este pedido, salienta-se que a produção de provas deve obedecer às disposições do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal. Não se conhece, portanto, do protesto do impugnante pela produção de provas além daquelas já arroladas neste processo, exceção feita, à evidência, ao disposto nos parágrafos 4º a 6º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Da intimação do procurador

Por fim, indefere-se o pedido para que as intimações e notificações sejam enviadas em nome dos procuradores da impugnante, no endereço que indica na impugnação, já que não há previsão na legislação para tal procedimento. O inciso II do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que as intimações feitas por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via devem ter prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Conclusão

Nestes termos, voto por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Ciente do Acórdão da DRJ em 29/07/2015, conforme termo de ciência eletrônica de fl. 915, ainda inconformado, o contribuinte juntou o Recurso Voluntário de fl. 917 e seguintes, em 13 de agosto de 2015, no qual reiterou as razões expressas em sede de impugnação, as quais serão tratadas no voto a seguir, considerando exatamente a sequência alegada pelo contribuinte.

É o relatório necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

NULIDADE ABSOLUTA: FALTA DE CLAREZA E PRECISÃO DO RELATÓRIO FISCAL

No presente item de defesa, o contribuinte busca a declaração de nulidade do lançamento em razão de equívoco do Fiscal no momento da elaboração do Relatório, onde teria cometido um erro ao relacionar débitos lançados aos respectivos processos. Teria o fiscal invertido a correlação entre os débitos e seus processos.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente aquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada nula pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Toda a manifestação do contribuinte nos presente autos, bem assim no processo em que foi lançada a exigência relativa à parte patronal, não deixa dúvidas de que a autuação foi devidamente entendida, demonstrando, inequivocamente, que o erro do Auditor-Fiscal não causou qualquer prejuízo à recorrente.

Assim, nesta parte, entendo que não merece retoques a decisão recorrida

DA NULIDADE ABSOLUTA: EQUÍVOCO NO FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO ELEITOS PELA FISCALIZAÇÃO

O recorrente alega que, segundo a fiscalização, os planos de PLR da empresa infringiram a lei de regência da matéria, prestando-se apenas para substituir parcela remuneratória devida aos empregados, inclusive com adiantamento de valores por meio de mútuos/empréstimos.

Entende o contribuinte que, por conclusão lógica, todos os valores pagos a título de PLR deveriam ser considerados como salário. Contudo, a fiscalização concluiu o procedimento considerando como salário dos empregados apenas os valores creditados a título de mútuo.

Sustenta que, sendo o lançamento um procedimento vinculado, não poderia a autoridade administrativa praticar ato discricionário ou ainda arbitrário, em que se criticou uma matéria (PLR), mas elegendo como fato gerador e base de cálculo outra matéria (mútuo/empréstimo), o que prejudicaria seu direito de defesa por não saber se deveria se defender de um ponto ou de outro.

Por fim, apresenta os questionamentos abaixo, alegando que os mesmos não foram respondidos pela DRJ.

1º Por que a fiscalização considerou legítima uma parte da PLR, já que a base formada pelos mútuos era inferior ao valor pago a título de participação nos lucros e resultados (92 milhes / 72milhes, respectivamente)?

2º Qual a natureza jurídica dessa diferença de quase 20 milhões?

3º Por que essa parte da PLR foi considerada, já que considerada pela autuação fora dos requisitos legais?

4º Afinal, a PLR cumpriu os requisitos legais? Substituiu parcelas remuneratórias ou não?

O contribuinte levanta questões que não aproveitam à alegação de nulidade.

Como bem pontuado pelo julgador de 1ª Instância, o lançamento foi efetuado por agente competente e sem preterição do direito de defesa, já que o Relatório Fiscal é rico em detalhes e esclarecedor em relação aos motivos que levaram à exigência fiscal. O próprio julgamento da lide já em segunda instância, em cujo recurso o contribuinte contesta com detalhes as infrações a ele atribuídas, ratificam a inexistência de vício que prejudique a sua defesa e macule a legalidade do lançamento.

É irrelevante para o lançamento a questão de estar relacionado ao mútuo ou à PLR, já que, no caso em tela, os dois instrumentos estão intimamente ligados, pois, como visto, ocorreram pagamentos bimestrais relativos a supostos mútuos, cuja quitação estaria expressamente vinculada aos valores que seriam pagos semestralmente a título de PLR.

O que temos, na verdade, é um lançamento decorrente da constatação da autoridade fiscal de pagamento de verbas contidas no conceito de salário de contribuição escrituradas como se fossem empréstimos e que seriam quitados apenas no momento da recepção da participação nos lucros e resultados.

Por outro lado, de fato, a autoridade fiscal aponta o que considera irregularidades dos Acordos Coletivos firmados, o que, diretamente, teria impacto na regularidade do programa de PLR por não terem observado a legislação de regência, a qual entendo que merece ser aqui relembrada:

LEI No 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000. (texto vigente na época da ocorrência dos fatos geradores em discussão - 2011)

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

(...)

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

(...)

Assim, considerando os fatos narrados pela Autoridade lançadora, que apontam que, em sua essência, a antecipação bimestral dos valores que seriam devidos a título de participação nos lucros e resultados se configura em complementação de salário, há de se concluir que, pela avaliação da fiscalização, o programa instituído pela recorrente não atendeu aos preceitos legais para ter os valores pagos excluídos do conceito de salário de contribuição a que alude a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Tal conclusão está alinhada à opinião pessoal desta Conselheiro e, neste sentido, entendo que o lançamento deveria alcançar todos os valores pagos em razão do suposto programa de PLR. Não obstante, o fato de a Autoridade fiscal somente ter incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária o montante que foi antecipado via contrato de

mútuo, não invalida o lançamento nesta parte, mas aponta para a possibilidade de, havendo ainda amparo legal, em particular por conta da decadência, lançamento complementar.

Ademais, pelo que se vê nos autos, não me parece razoável a alegação do contribuinte de que os empréstimos não representavam vantagem econômica definitiva dos empregados. Fosse tal ferramenta utilizada de forma eventual por parcela irrelevante do todo, observando-se situações pessoais que a justificassem, outras seriam as conclusões da fiscalização, mas o que temos é a maioria absoluta dos funcionários socorrendo-se a empréstimos com seu empregador bimestralmente, situação incomum e que iria de encontro às finalidades sociais da entidade, que não se dedica à área financeira.

Assim, respondendo aos questionamentos do contribuinte,

1º Por que a fiscalização considerou legítima uma parte da PLR, já que a base formada pelos mútuos era inferior ao valor pago a título de participação nos lucros e resultados (92 milhes / 72milhes, respectivamente)?

Resposta: Este julgador entende que caberia lançamento na totalidade dos valores pagos a título de PLR. Entretanto, a autoridade lançadora, decerto, considerou que os valores que excederam às antecipações (os excedentes dos pagamentos efetuados nos meses de março e setembro), por observarem o lapso temporal previsto no programa e na lei, poderiam ser considerados como efetiva participação nos lucros.

2º Qual a natureza jurídica dessa diferença de quase 20 milhões?

Resposta: como se trata de lançamento por homologação, até que haja manifestação da Administração, a natureza desses quase 20 milhões é de Participação nos Lucros e Resultados.

3º Por que essa parte da PLR foi considerada, já que considerada pela autuação fora dos requisitos legais?

Resposta: Vide resposta ao 1º questionamento.

4º Afinal, a PLR cumpriu os requisitos legais? Substituiu parcelas remuneratórias ou não?

Resposta: A opinião pessoal deste julgador aponta para o descumprimento dos requisitos legais do PLR. Contudo, como já visto, a autoridade lançadora considerou os pagamentos que foram efetuados respeitando-se o lapso temporal legal e considerou como parcelas remuneratórias apenas as antecipações que foram levadas a termo sob o manto dos supostos mútuos/empréstimos.

Por todo o exposto, entendo que não procedem as alegações de nulidade do lançamento, razão pela qual considero irreparável a decisão de 1ª instância sobre o tema.

DO CONTEXTO DO MERCADO - DA LEGALIDADE DA CONCESSÃO DE MÚTUOS A EMPREGADOS

Reiterando os termos já expressos na impugnação, o contribuinte traz um relato histórico das alterações do mercado de profissionais da área de tecnologia da informação, demonstrando que algumas empresas, inclusive na época do lançamento em tela, adotavam a rotina de contratar pessoas jurídicas constituídas pelos profissionais, enquanto outras passaram a contratar empregados (CLT), o que foi o caso da recorrente, que estabeleceu

estrutura de cargos e níveis de remuneração, com outras benesses como assistência médica, seguros de vida, etc, classificando suas condições contratuais até que satisfatória ao se comparar com o mercado da época.

Alega que, adicionalmente, negocia anualmente com a comissão de empregados e com sindicatos de diferentes Estados, Programas de Participação nos Lucros e Resultados que permitam o recebimento de valores decorrentes da performance da empresa e dos empregados, estabelecendo metas que com critérios variáveis.

Aduz que a empresa nunca reduziu salários ou pagou benefícios em dinheiro para deixar de pagar Contribuições Sociais ou FGTS; que nunca suprimiu bônus, gratificações habituais, comissões ou verbas salariais para que fosse instituído o programa de PLR.

Atesta que sempre agiu em conformidade com a CLT e a lei 8.212/91, registrando seus empregados com salários condizentes, concedendo benefícios como política de recursos humanos e recolhendo todas as contribuições sociais devidas.

Que a figura do mútuo sempre foi utilizada pela empresa, na forma da lei, em razão de pedidos de muitos empregados, os quais se socorriam de tal expediente de maneira absolutamente voluntária. Ressalta que não havia pagamentos mensais a este título e que os tributos decorrentes da operação sempre foram devidamente recolhidos.

Continua seus argumentos alegando que nem todos os funcionários formalizavam tais empréstimos.

Inicialmente, importante ressaltar que os erros e acertos da política de recursos humanos levada a termo pela empresa não estão em discussão, sendo louváveis suas ações que visem criar melhores condições de trabalho para seus colaboradores, os quais, em plena Era do Conhecimento, constituem o grande diferencial para as empresas, onde o capital humano se firma como um dos principais elementos na diferenciação de qualidade agregada ao produto final e, por fim, na formação do lucro empresarial.

Mas o que interessa de fato à presente lide, é verificar se há materialidade tributária que justifique o lançamento fiscal.

É indiscutível que não há ilegalidade nenhuma quando uma empresa empresta valores a seus funcionários, o que não justifica que tal política ocorra em prejuízo ao interesse público e aos próprios empregados.

Assim, apenas a título de exemplo, entendo importante destacar o que ocorreu com a remuneração mensal do mesmo colaborador já citado acima, o Sr. Haroldo Ricceto Filho, em anos posteriores à presente Ação fiscal. Vejamos a DIRF apresentada pela Recorrente em 2012 e 2013, código 0561, pois 2011 já consta dos autos.

CNPJ do declarante:	36.542.025/0001-64	Nome empresarial:	
Ano-calendário:	2012	Número do recibo:	
Situação:	Aceita	Tipo:	
CPF:	129.612.018-02	Beneficiário:	HAROLDO RIC

Rendimentos tributáveis

Meses	Rendimentos tributáveis	Previsão
Janeiro	3.770,45	
Fevereiro	3.547,65	
Março	3.470,53	
Abril	154.157,84	
Mai	3.316,28	
Junho	3.316,28	
Julho	3.316,28	
Agosto	3.316,28	
Setembro	3.316,28	
Outubro	197.955,93	
Novembro	5.269,20	
Dezembro	2.100,31	
<input checked="" type="checkbox"/> Total	386.853,31	
13º Salário	3.316,28	

CNPJ do declarante:	36.542.025/0001-64	Nome empresarial:	
Ano-calendário:	2013	Número do recibo:	
Situação:	Aceita	Tipo:	
CPF:	129.612.018-02	Beneficiário:	HAROLDO RIC

Rendimentos tributáveis

Meses	Rendimentos tributáveis	Previsão
Janeiro	15.000,00	
Fevereiro	17.100,00	
Março	16.050,00	
Abril	16.050,00	
Mai	16.050,00	
Junho	16.050,00	
Julho	16.050,00	
Agosto	30.316,67	
Setembro	5.350,00	
Outubro	16.050,00	
Novembro	16.050,00	
Dezembro	16.050,00	
<input checked="" type="checkbox"/> Total	196.166,67	
13º Salário	16.050,00	

Ora, como se vê, o procedimento em relação ao contribuinte no ano seguinte ao fiscalizado, 2012, continuou o mesmo, com a concentração do valor da remuneração em apenas dois meses do ano, o que nos indica que foi mantida a prática de concessão de empréstimos durante o período, com desconto nos meses da suposta PLR.

Já em 2013, nota-se clara mudança do formato da remuneração paga ao mesmo funcionário, que se mostra mais homogênea no tempo, sendo certo que a Participação nos Lucros ou Resultados em 2013 foi objeto de código específico (3562), não sendo razoável acreditar que a variação mensal da remuneração superior a 380% possa se justificar apenas pelo incremento da contribuição do Sr. Haroldo Ricceto ao objeto empresarial da recorrente. Por outro lado, seria mais razoável entender que, até o ano de 2012 a contribuinte registrava seus funcionários por salários menores que o reais.

Com relação ao fato de que nem todos os empregados recorriam a tais empréstimos, tal alegação não ajuda em nada ao presente caso, já que a sua quantidade em relação ao todo não altera em nada o fato de que os empréstimos eram concedidos, na realidade, como complementação de salário. Ademais, para os valores percebidos por estes pela suposta PLR, não houve incidência tributária previdenciária.

Desta forma, ainda que haja amparo legal para operações de mútuo entre empregado e empregador, entendendo que os excessos identificados pela fiscalização demonstram que, neste caso, a essência econômica de tais operações prevalece sobre a sua forma jurídica, não restando dúvidas de que há, isto sim, é complementação de salários ocultada pela formalização de empréstimos.

A LEGALIDADE DO PROGRAMA DE PLR DA EMPRESA

Insurge-se a recorrente contra a conclusão de que a empresa teria celebrado acordos de PLR em contrariedade à Lei 10.101/2000. Para tanto, cita os requisitos legais objetivando demonstrar que os cumpriu integralmente e contesta as alegações fiscais sobre a regularidade da participação dos sindicatos nos Programas de PLR.

Alega que as alterações da legislação não alteraram sua forma de distribuir lucros, tendo mantido a distribuição a este título de valores relevantes nos anos posteriores, contestando a conclusão da fiscalização de que haveria desproporcionalidade entre salário e PLR, citando planilha que aponta o percentual do mútuo em relação à PLR de alguns funcionários, concluindo que os valores dos empréstimos equivalem, na média, a 41% do valor da PLR da amostra utilizada.

Aduz o interessado que a Decisão de 1ª Instância se equivoca ao comparar o valor salarial mensal do empregado Haroldo Ricceto Filho com os empréstimos, pois estes não visam remunerar o empregado que, repita-se, fica devendo à empresa o valor do mútuo.

Afirma que, ainda que se considerasse que o empréstimo seria uma antecipação da PLR, não há qualquer limite ou vedação legal quanto ao seu pagamento em valor superior ao salário mensal.

Continua sua argumentação questionando o procedimento da fiscalização que deixou de descontar o próprio salário que está na dirf e ignorou que o valor informado em dirf corresponde a seis meses de apuração do PLR, enquanto o valor da GFIP corresponde a apenas um mês. Alega que, no mínimo, a fiscalização deveria ter comparado a PLR mensal com seis meses do salário dos empregados, tudo para contestar a conclusão da fiscalização da existência de situação e que a PLR correspondia a 126 vezes a remuneração do empregado.

Quanto a este último parágrafo, abro parênteses para, de plano, desconsiderá-lo, pois entendo absolutamente despropositado, já que o lançamento partiu dos valores pagos a título de mútuo, devidamente registrados na contabilidade, cuja essência foi considerada pela fiscalização como de natureza salarial. Assim, esses números comparativos em nada mudam o valor do crédito lançado.

Prosseguindo, a recorrente alega que a fiscalização se apegou a uma sentença trabalhista de primeira instância onde sustenta ter havido cerceamento do seu direito de defesa e afirma há outras decisões que asseguram que os funcionários recebiam mútuos bimestralmente, voluntariamente. Afirma que há decisões que destacam que a PLR da empresa não tem natureza salarial, o que, por si só, considerando os efeitos da coisa julgada e a força das decisões judiciais, devem acarretar a nulidade das presentes autuações.

Questiona o fato de serem consideradas como indício decisões judiciais que não lhe aproveitam, ao mesmo tempo em que as decisões que lhe aproveitam são desconsideradas.

Afirma que se discutíssemos a legalidade da PLR da empresa, teríamos de considerar que a discussão se restringiria à interpretação sobre a possibilidade de adiantamento ou antecipação da PLR por meio de mútuos em periodicidade inferior a seis meses, apontando decisões judiciais que mitigam a exigência legal que proíbe, como regra, pagamentos em prazo inferior a um semestre civil ou duas vezes ao ano.

Sustenta que os argumentos da fiscalização em relação à nomeação dos membros da comissão de empregados que negociavam e assinavam os acordos de PLR, afirmando que não há lei que proíba um funcionário recém contratado de participar de tal comissão.

Questiona as conclusões da fiscalização em relação às datas dos pagamentos da PLR em São Paulo, bem assim pelos pagamentos efetuados a ex-funcionários da recorrente, concluindo seus argumentos neste tópico afirmando que programa de PLR da empresa sempre foi tratado com seriedade pelas partes envolvidas, objetivando incentivo à produtividade e maior integração entre capital e trabalho.

Como já expressei acima, concordo com a Fiscalização ao entender que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados instituído pela recorrente se apresenta contrário aos preceitos da Lei 10.101/2000.

Entretanto, entendo irrelevantes parte das considerações da autoridade fiscal e parte das alegações do contribuinte em sede recursal. Ora, não aproveita ao caso o fato de um funcionário contratado há pouco tempo ter participado do Acordo Coletivo celebrado, já que não há restrição legal para tal, ou se o sindicato recebeu ou não alguma quantia por ter participado, ou mesmo da empresa ter alterado o mês do pagamento das parcelas devidas.

O que temos é saber se, de fato, foram cumpridos os requisitos legais não para pagamento de Participação nos Lucros, mas para que tais pagamentos não integrem o salário de contribuição para fins de incidência do tributo previdenciário.

As decisões judiciais apresentadas tanto pelo contribuinte quanto pela fiscalização, apenas servem como indícios, nada mais. Não vinculam a atuação do fisco, tampouco este julgamento em 2ª Instância administrativa, não sendo relevante para este caso eventuais decisões transitadas em julgado em que a União não seja parte.

É relevante observar a forma com que os funcionários do requerente enxergam esse formato de pagamento através de mútuos bimestrais para desconto apenas na data do recebimento do PLR. Para tanto, os recursos ao judiciário são um indicativo robusto de que, na percepção dos funcionários, os valores em tela têm natureza salarial.

A desproporcionalidade citada pela fiscalização e contestada pelo recorrente não são as mesmas. O Fiscal compara a PLR com os salários, já o recorrente compara o mútuo como a PLR e, ressalte-se, apresenta uma amostra que não espelha nem de perto a realidade, pois o que temos, e isto já ficou acima evidente, é que foram registrados valores de PLR na monta de 92 milhes, e de empréstimos na ordem de 72 milhes. Ora, um contra o outro daria algo em torno de 80% e não 41 como a amostra do contribuinte quer fazer crer.

O que o Fiscal tentava demonstrar é que o valor da PLR é muito maior do que aquele que é pago a título de salário. O exemplo das dirf citadas acima é bem claro quanto a isto.

De fato, não há legislação que faça alguma correlação entre valor de PLR e salário e se, neste caso, todo o valor da PLR fosse pago dentro do lapso temporal legal, particularmente, não veria qualquer problema. Mas é realmente curioso um funcionário receber R\$ 3.500,00 por mês, ao passo que sua importância para o processo é tamanha que justifica uma participação nos lucros de R\$ 300.000,00. E mais, após a intervenção do fisco federal, o salário do mesmo funcionário passa, de um mês para o outro, dos tais R\$ 3.500,00 para algo acima de R\$ 16.000,00.

Possivelmente, tivesse o judiciário se socorrido da experiência e conhecimento técnico do Fisco federal, muito do que lá foi decidido poderia ter seguido outro caminho.

Portanto, reiterando manifestação já expressa de que, em sua essência, a antecipação bimestral dos valores que seriam devidos a título de participação nos lucros e resultados se configura em complementação de salário, já que não observou as restrições previstas no art. 3ª e § 2º da Lei 10.101/2000, não alcançando, portanto, o direito de ter os valores pagos excluídos do conceito de salário de contribuição a que alude a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tema, já que não observo razões que justifiquem a alteração da Decisão Recorrida

DA ILEGALIDADE DA MULTA DE 150%

O Recorrente, sustentando que não cometeu qualquer ato ilícito, muito menos doloso, insurge-se contra a qualificação da multa de ofício, alegando que não teria havido omissão de informações e fato geradores, que pudessem justificar a ocorrência de crime contra a ordem tributária alegada pela Fiscalização, em particular porque tudo consta como devidamente contabilizado e em razão da fiscalização ter tido livre acesso e tranquilidade para executar o seu mister.

Questiona a decisão recorrida por não ter refutado seus argumentos, limitando-se, exclusivamente, a tratar a questão de forma genérica apontando a constatação de ação intencional com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador.

Vejamos os argumentos da Fiscalização para levar a termo a qualificação da multa de ofício:

*10.1.5 Demonstrou-se ao longo desta auto e pelos recortes legais, aqui em destaque, **que a contribuinte sob fiscalização, na pessoa de seu representante legal, cometeu, em tese, crime de sonegação de contribuições previdenciárias, incorrendo na prática de sonegação fiscal, ao não declarar à RFB a totalidade das remunerações pagas, devidas ou creditadas a seus empregados, com a finalidade de eximir-se do pagamento de contribuintes federais (art.334-A, no Decreto-Lei nº 2.848/1940 (Código Penal) (acrescentados pela lei nº 9.983/2000 e art. 2º, I, da lei 8.137) e, desta forma, aumentar seus lucros, com a redução de despesas como os recolhimentos das contribuições devidas;***

*10.1.6 A prática de omissão de salários pagos sob o disfarce de PLR, foi evidenciada a partir do exame da escrituração contábil, dos documentos fiscais apresentados pela própria fiscalizada, em face dos quais, **forma-se a convicção de que a linha de sonegação adotada pela contribuinte foi:***

*- **suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante a condutas de omissão de remunerações pagas ma segurados empregados nas folhas de pagamentos e nas GFIP, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo, respectivamente, na linha do art. 337-A, do Decreto-Lei nº 2.848/1940 inciso I, art. 1º da Lei 8.137/90.***

10.1.7 Diante de todos os fator comprovados nos autos, em que ficou clara a prática de crime contra a previdência social e a ordem tributária na modalidade de sonegação fiscal, e tendo em vista o Inciso II do art.44 da Lei 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada, referente à infração de omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, deverá ser majorada para 150%.

Em relação à qualificação da multa de ofício, entendo oportuno destacar que se trata de medida de exceção, já que a regra é a aplicação do percentual de 75%, razão pela qual é necessário buscar apoio na legislação de regência:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez a Lei 4.502/64 prescreve:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A leitura integrada dos dispositivos legais supracitados evidencia que, seja no caso de sonegação, fraude ou conluio, indispensável que, inequivocamente, esteja presente o elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Ainda que seja difícil aferir o ponto a partir do qual uma conduta deixa de constituir mera infração à legislação tributária e passa ser uma conduta dolosa, punível com a qualificação da multa de ofício, é certo que, no caso em tela, a Autoridade Fiscal apenas justificou a duplicação do percentual da penalidade pelo fato de ter constatado que a empresa não declarou à RFB a totalidade das remunerações pagas, devidas ou creditadas a seus empregados, sem, contudo, dedicar uma única linha para demonstrar que tal fato foi resultado de ação dolosa, praticada pelo contribuinte com o objetivo de reduzir o tributo devido ou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Como se vê nos autos, o lançamento lastreou-se unicamente pelas informações devidamente registradas na contabilidade do recorrente, plenamente franqueadas ao Agente Fiscal e informadas à Receita Federal do Brasil.

Os institutos relacionados à infração (mútuos e PLR) nada têm de ilegal, restando o lastro do lançamento na convicção de que foram utilizados indevidamente ao considerar seus efeitos sobre o cálculo das contribuições previdenciárias, importando infração à legislação tributária, situação que, por si só, não justifica a qualificação da multa de ofício.

Ora, nada impede que o contribuinte institua programas de PLR em sua empresa e que o pagamento de tais valores possam ser feitos até semanalmente, seja diretamente ou através de mútuos. O que não tem amparo legal é a exclusão da natureza de salário de contribuição e, conseqüentemente, do campo de incidência da Contribuição Previdenciária, dos valores pagos a este título que não tiverem observado as restrições legais para gozar do benefício fiscal.

Assim, entendendo que a descrição realizada pela Autoridade Fiscal está limitada à infração à legislação tributária, não demonstrando a conduta fraudulenta dolosa, entendo que merece reparo a decisão recorrida, excluindo-se a qualificação da multa de ofício, que deve ser alterada para 75%

DA EXCLUSÃO DO REPRESENTANTES LEGAIS DA EMPRESA

Neste tema, o contribuinte limita-se a requerer a aplicação da Súmula Carf nº 88, cujo teor destaco abaixo:

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.

Sobre tal matéria, assim se manifestou a Decisão Recorrida:

Como se verifica neste texto reproduzido, a inclusão no Relatório de Vínculos não implica automaticamente na co-responsabilização pelo crédito lançado, tendo caráter meramente informativo.

Desta forma, considerando que o requerido está exatamente alinhado ao que já foi objeto da manifestação da Delegacia de Julgamento, entendo que não há objeto a ser tratado, sendo certo de que os conteúdos da Súmula Carf. nº 88 se aplica integralmente ao caso em tela.

DO DESCABIMENTO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

O recorrente pleiteia a suspensão do andamento da Representação Fiscal para Fins Penais pelas razões que enumera.

Contudo, como já pontuado pela DRJ, a citada Representação não tem seu curso externo à RFB antes que o crédito tributário lançado seja considerado definitivamente constituído e, ainda assim, se o contribuinte não promover sua extinção.

Por outro lado, quanto ao mérito do procedimento administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Por fim, quanto ao pedido de ciência de termos e atos processuais na pessoa do patrono do requerente, não há reparos a serem feitos na decisão de 1ª instância, posto que regular a ciência do contribuinte em qualquer uma das hipóteses descritas no art. 23 do Decreto 70.235/72.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que constam do presente, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado

Em que pesem os argumentos e fundamentos apresentados pelo eminente Conselheiro Relator, ousou, com o devido pedido de licença, dele discordar.

Verifico que o lançamento tributário realizado descumpriu os requisitos determinados pelo Código Tributário Nacional para o procedimento administrativo constitutivo do crédito tributário. Explico.

Como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias deve ser corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Ao reverso, o que se observa é a adoção, por parte do Auditor Fiscal, de base de cálculo diversa daquela efetivamente ocorrida. Tal fato não deixou de ser observado pelo ínclito Conselheiro Relator. Transcrevo suas considerações sobre o tema:

"Assim, considerando os fatos narrados pela Autoridade lançadora, que apontam que, em sua essência, a antecipação bimestral dos valores que seriam devidos a título de participação nos lucros e resultados se configura em complementação de salário, há de se concluir que, pela avaliação da fiscalização, o programa instituído pela recorrente não atendeu aos preceitos legais para ter os valores pagos excluídos do conceito de salário de contribuição a que alude a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Tal conclusão está alinhada à opinião pessoal desta Conselheiro e, neste sentido, entendo que o lançamento deveria alcançar todos os valores pagos em razão do suposto programa de PLR. Não obstante, o fato de a Autoridade fiscal somente ter incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária o montante que foi antecipado via contrato de mútuo, não invalida o lançamento nesta parte, mas aponta para a possibilidade de, havendo ainda amparo legal, em particular por conta da decadência, lançamento complementar"

(grifos não constam do voto do Relator)

Aqui a essência da minha discordância.

As possibilidades de lançamento completar se encontram textualmente previstas no Código Tributário Nacional. Recordemos a dicção dos artigos 145 e 149:

*Art. 145. **O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:***

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

(grifos não constam do texto legal)

A leitura do *Códex Tributário* deixa claro que uma vez aperfeiçoado o lançamento tributário, que se perfaz com a ciência do sujeito passivo, a alteração do mesmo só pode ocorrer nos casos determinados no artigo 145, entre os quais se encontram as situações previstas no artigo 149.

Analisemos, mesmo que de maneira perfunctória, as hipóteses de tal revisão. Os incisos I e II do artigo 145, afirmam que tal revisão pode decorrer de impugnação ou recurso o que, por imperativo processual, ocorrem no caso de comprovação da existência de fatos modificativos do lançamento, por parte do Contribuinte.

Já as hipóteses previstas no artigo 149, que permitem a revisão do ato praticado de ofício constitutivo do crédito tributário, pressupõe a existência de determinação legal, falta de declaração, ausência de esclarecimento pelo contribuinte de declaração prestada, falsidade, erro ou omissão praticado pelo sujeito passivo quando da declaração, ou a prática de fraude, dolo ou simulação por parte do sujeito passivo ou mesmo da autoridade lançadora. Por

fim, há previsão de revisão de lançamento quando se observe que determinado fato não era conhecido pela autoridade à época do lançamento.

Nenhuma dessa hipóteses se verificou no caso concreto.

Há flagrante e reconhecido erro na determinação do critério quantitativo do tributo devido pelo sujeito passivo. Houve equívoco da autoridade na determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária.

O Fisco não cumpriu seu dever, posto que equivocou-se ao determinar o valor do tributo devido, e assim, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado.

Mister recordar que o Decreto nº 70.235/72 é claro ao exigir a quantificação do tributo, posto que em seu artigo 10º, preceitua:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

(destaques nossos)

Voltemos ao lançamento. Assevera o Auditor Fiscal

♦ O gozo de isenção previdenciária da cota patronal sobre os valores do PLR pressupõe a observância da legislação específica, como dispõe o artigo 28, § 9º., letra "j", da Lei n. 8212/91 e no artigo 214, § 9º., Inciso X, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3048/99;

(...)

Todas as considerações expostas acima e outras constantes do texto deste Relatório Fiscal, reforçam a **conclusão da fiscalização**, para a caracterização de todos os pagamentos feitos em desacordo com os dispositivos legais aos segurados empregados da BRQ, em salários de contribuição e base de cálculo para as contribuições previdenciárias;

É clara a imputação fiscal. O pagamento realizado pelo Recorrente a título de PLR contraria as disposições da Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91, e segundo a própria Autoridade Lançadora:

"(...) reforçam a conclusão da fiscalização, para a caracterização de todos os pagamentos feitos em desacordo com os dispositivos legais aos segurados empregados da BRQ, em salário de contribuição e base de cálculo para as contribuições previdenciárias"

(destaques não constam do relatório fiscal)

Ora, o próprio Fisco reconhece a base de cálculo do tributo devido, aliás, a explicita! Todo os pagamentos feitos em desacordo com a legislação!

E quais pagamentos foram feitos em desacordo? Como acima reproduzido do Relatório Fiscal, há a efetiva explicitação: os pagamentos a título de PLR.

Todos eles e não somente os valores pagos a título de antecipação, por meio de mútuo, da PLR devida, como foi adotado pela Autoridade Lançadora.

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (*Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p.478*), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos

Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração." (grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*Direito Administrativo, 14ª ed., p. 234*), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São

Francisco, leciona que convalidação ou saneamento *"o ato administrativo pelo qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado"*.

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito,: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia Zanela Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, explicitados por meio do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação.

Assevera o Professor Emérito (*Curso de Direito Tributário, 14ª ed., p. 415*):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito - a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo - inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do

prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens.

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade"

Continua o doutrinador

"(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei"

(grifamos)

No caso em apreço, observamos que não determinou o Fisco - com correção - o valor devido pelo Contribuinte, posto que adotou base de cálculo diversa daquela prevista na Lei, o salário de contribuição, e mais, base de cálculo diversa daquela que o próprio Auditor Fiscal, asseverou ser a correta. Como visto é dever do Fisco determinar as grandezas que embasam a constituição do crédito tributário, e tal determinação é ponto fulcral do crédito posto que expressa sua grandeza.

Tal determinação não pode ser realizada a posteriori, consoante expressa vedação do artigo 145 do CTN, o que impede - salvo as hipóteses ali previstas, e aqui inexistentes - a revisão do lançamento, após a cientificação do contribuinte.

Por via de consequência, forçoso reconhecer a nulidade do lançamento tributário arguída, pela ocorrência de vício material.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira