



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720163/2018-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.618 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2019
Recorrente BANCO PINE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 30/08/2014

NORMAS PROCESSUAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE SUPERADA PELO MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

De acordo o artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/72, “quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

PLR PAGA A DIRETORES EMPREGADOS. POSSÍVEL NÃO INCIDÊNCIA. REGÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PELA LEI No. 10.101/2000.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR paga a diretores empregados, devidamente eleitos pelos procedimentos previstos no Estatuto Social do contribuinte que, cumulativamente, mantenham a condição de empregado, é passível de não incidência das contribuições previdenciárias, estando a PLR neste caso regida pela Lei no. 10.101/2000. Inteligência do artigo 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº. 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para afastar apenas a nulidade do lançamento, uma vez que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa reconhecido de ofício pela decisão recorrida, sendo mantido, porém, o cancelamento integral do crédito tributário lançado. Vencido o conselheiro Paulo Sérgio da Silva, que deu provimento parcial em maior extensão, pois, além de afastar a nulidade, votou por restabelecer o crédito lançado em relação aos valores pagos ao Diretor Vice-Presidente de Negócios, Norberto Zaiéd Júnior. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, acordam os membros do colegiado em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário em face da decisão da 12ª Tuma da DRJ/RPO, consubstanciada no Acórdão n.º 14-86.388 (fl. 1.147), que julgou procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Conforme descrito pelo Recorrente em sua peça recursal, a autoridade lançadora pretendeu cobrar contribuição previdenciária sobre valores pagos no contexto do Programa de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”) aos seus diretores (“Diretores”).

Afirma que, apesar de restar incontroverso que os Diretores são contratados como empregados, caracterizando-se, para fins previdenciários, como segurados-empregados, a fiscalização adotou o entendimento de que (i) a Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000 (“Lei n.º 10.101/00”) não é aplicável aos pagamentos realizados a administradores e (ii) os Diretores beneficiários do PLR são administradores da Recorrente.

Concluiu, assim, a autoridade administrativa fiscal que os pagamentos realizados aos Diretores integrariam a base de cálculo da contribuição previdenciária, isto é, que não seria aplicável ao caso o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/91.

Inconformado com o lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou tempestiva impugnação sustentando em síntese que:

(i) Os Diretores são empregados, de forma que a PLR que lhes foi paga não integra a sua remuneração, de acordo com o artigo 3º da Lei n.º 10.101/00, e não é objeto de tributação pela contribuição previdenciária, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/91;

(ii) Subsidiariamente, a Lei n.º 10.101/00 aplica-se a qualquer trabalhador, independentemente da existência de relação de emprego, de forma que não incide contribuição previdenciária sobre a PLR atribuída a segurados contribuintes individuais (o que, ressalte-se, não é o caso dos Diretores); e

(iii) Ainda, subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral da exigência fiscal, deve-se cancelar os juros de mora aplicados sobre a multa de ofício lançada.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão n.º 14-86.388 (fl. 1.147), julgou procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 30/08/2014

PLR PAGA A DIRETORES EMPREGADOS. POSSÍVEL NÃO INCIDÊNCIA. REGÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PELA LEI Nº. 10.101/2000.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR paga a diretores empregados, devidamente eleitos pelos procedimentos previstos no Estatuto Social do contribuinte que, cumulativamente, mantenham a condição de empregado, é passível de não incidência das contribuições previdenciárias, estando a PLR neste caso regida pela Lei nº. 10.101/2000. Inteligência do artigo 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº. 8.212/91.

PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Embora a Constituição Federal de 1988 adote a expressão "trabalhadores" (artigo 7º, caput) a inteligência da Lei nº. 10.101/00 não admite o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR a diretores/administradores não empregados, enquadrados como segurados contribuintes individuais, constituindo instrumento fecundo ao fomento da relação integrada "capital-trabalho" entre empresário e empregados, stricto sensu.

LANÇAMENTO. CONFLITO ENTRE OS FUNDAMENTOS LEGAIS. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

É nulo o lançamento que se baseia em flagrante conflito entre os fundamentos legais e as conclusões a que chegou a fiscalização.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Procedente
Crédito Exonerado

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 1.185 e seguintes, dedilhando sobre os seguintes pontos:

- Do Acórdão Recorrido: Confirmação da Improcedência do Lançamento Fiscal;
- Da Inexistência de Vício Formal: a Improcedência da Acusação Fiscal decorre da Deficiência de seus Fundamentos Jurídicos:
 - Inexistência de Cerceamento ao Direito de Defesa da Recorrente;
 - Inexistência de Vício Formal.

Requer, ao final, seja reconhecida a improcedência do lançamento quanto ao seu mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Outrossim, o recurso de ofício também deve ser conhecido, tendo em vista que o crédito tributário exonerado supera o vigente limite de alçada.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de auto de infração com vistas à exigência de contribuição previdenciária sobre valores pagos no contexto do Programa de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”) aos diretores (“Diretores”) da Recorrente.

Em face do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou tempestiva impugnação, sustentando, em síntese, que:

(i) os Diretores são empregados, de forma que a PLR que lhes foi paga não integra a sua remuneração, de acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.101/00, e não é objeto de tributação pela contribuição previdenciária, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91;

(ii) subsidiariamente, a Lei nº 10.101/00 aplica-se a qualquer trabalhador, independentemente da existência de relação de emprego, de forma que não incide contribuição previdenciária sobre a PLR atribuída a segurados contribuintes individuais (o que, ressalte-se, não é o caso dos Diretores); e

(iii) ainda subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral da exigência fiscal, deve-se cancelar os juros de mora aplicados sobre a multa de ofício lançada.

A DRJ, em face dos argumentos defensivos apresentados, julgou procedente a impugnação, para, na forma do voto do Relator, exonerar, por nulidade, integralmente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, motivando, assim, a remessa de ofício para o presente Conselho, bem como a interposição de recurso voluntário pelo Contribuinte.

Passemos, então, à análise de cada um dos recursos.

Do Recurso Ofício

No que tange ao recurso de ofício, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância, no que tange à PLR paga aos administradores /diretores empregados, em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

Geralmente, o que se vê em processos administrativos de lançamento de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR é a fiscalização questionando o programa de PLR apresentado pelo contribuinte, seja pelas deficiências formais do programa (violação da anterioridade, falta de instrumento decorrente de um processo de negociação, falta de arquivamento no sindicato, falha na representatividade etc), pela determinação de valores fixos, ou ainda, pela inexistência de previsão de índices, metas e/ou resultados, ou pela ausência de regras claras e objetivas sobre a participação, ou, ainda, pela quebra da periodicidade mínima exigida. Enfim, a esmagadora maioria dos processos de lançamento questionam o programa de PLR nos seus aspectos formais e/ou materiais, e o terreno é fecundo aos questionamentos pois a PLR acabou se constituindo num dos maiores instrumentos de repartição financeira entre os empregados que se tem notícia no país.

Outras vezes, não raras, se questiona o cabimento da PLR em relação aos sujeitos elegíveis como seus beneficiários. Assim, surge a figura do contribuinte individual como sujeito de direito passível ou não de ser elegível como beneficiário da PLR, seja

ele um contribuinte individual empresário, seja ele um contribuinte individual autônomo, ou ainda a figura do contribuinte individual administrador.

O caso dos autos, porém, é inovador. Trata-se de PLR tendo como sujeitos beneficiários diretores do contribuinte, que, na qualidade de administradores receberam significativas parcelas de PLR. Até aqui nada de novo. O problema é que os diretores administradores que receberam a PLR figuram como empregados com contratos de trabalho em vigor contemporaneamente à percepção da PLR.

(...)

Registro que a fiscalização não traz sequer um questionamento acerca dos acordos coletivos. Com efeito, não impugna (i) a data de assinatura em relação ao período aquisitivo (requisito da anterioridade); (ii) a atuação dos signatários; (iii) a previsão de regras claras e objetivas sobre os direitos substantivos; (iv) se houve a previsão de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, ou a previsão de metas ou resultados previamente pactuados, ou qualquer outro que o valha; (v) a metodologia de cálculo do benefício; (vi) a violação à periodicidade mínima prevista em lei (pelo menos no ano de 2014 houve esta violação considerando que os pagamentos se deram em fevereiro, julho e agosto de 2014) etc. Enfim, a fiscalização não traz um elemento sequer sobre qualquer aspecto da PLR, como se realmente a PLR do contribuinte estivesse em absoluta conformidade aos ditames da Lei nº 10.101/00, o que não se acredita, já que pelo menos a regra da periodicidade mínima está evidente, apesar da fiscalização sequer tocar no assunto.

Assim, considerando esta omissão da fiscalização, outra solução não me resta senão, pelo princípio da persuasão racional, limitar meu conhecimento horizontal às matérias trazidas aos autos, de forma que devo presumir que todas as demais não alegadas estejam adequadas à Lei nº 10.101/00, e, de, conseqüente, passíveis da isenção prevista no artigo 28, § 9º., alínea "j" da Lei nº 8.212/91.

Pois bem, feito este esclarecimento, passo à questão posta em testilha e desde já saliento que farei uma dupla abordagem. A primeira, mais frequente, no que diz respeito à possibilidade ou não dos administradores (diretores e administradores em sentido estrito), como contribuintes individuais, serem beneficiários da PLR; a segunda, núcleo deste processo, dos administradores (diretores e administradores em sentido estrito), como segurados empregados, serem beneficiários da PLR.

(...)

DA PLR PAGA A ADMINISTRADORES/DIRETORES EMPREGADOS

A fiscalização afirma que o lançamento se baseia em PLR recebida por diretores do contribuinte, diretores estes declarados em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP como segurados empregados, ao contrário dos membros do Conselho de Administração, declarados como segurados contribuintes individuais. O lançamento somente abrange os valores recebidos pelos diretores estatutários.

Fundamentalmente, a fiscalização tece seu arrazoado com farta transcrição de dispositivos do Estatuto Social do contribuinte, objetivando deixar claro que os diretores são administradores da sociedade. Esta afirmação é reforçada no Relatório Fiscal. Também afirma que a condição de administradores da companhia independe da classificação a eles atribuída nos documentos declaratórios apresentados pelo contribuinte.

Peço vênica para enumerar os diretores em relação aos quais se deu o lançamento. São eles:

DIRETOR	CARGO
Sergio Luis Patricio	Diretor Mesa Clientes
Ulisses Marcio Alcantarilla	Diretor Vice-Presidente Operações
Harumi Susana Ueta Waldeck	Diretor Vice-Presidente Plan & Controle
Welinton Gesteira Souza	Diretor de Controladoria
Alexandre Eduardo Vasarhelyi	Diretor Executivo Sales & Trading
Norberto Zaiet Junior	Diretor Vice-Presidente Negócios
Paulo Gustavo Luiz Ferreira Saba	Diretor Executivo Investment Bank
Gabriela Redona Chiste	Diretor Vice-Presidente Riscos e Crédito
Jefferson Dias Miceli	Diretor Jurídico
João Vicente Peregrino de Brito	Diretor Análise de Crédito
Rodrigo Esteves Pinheiro	Diretor Executivo Corporate Banking
Noberto Nogueira Pinheiro Junior	Diretor Presidente Executivo
Gustavo Marques dos Santos Gierun	Diretor Regional
Paulo Roberto Schiavon de Andrade	Diretor Regional
Luiz Eduardo Marinho da Silva Oliveira	Diretor Regional
Marco Antonio de Paulo Maciel	Diretor Research Econômico
Rodrigo Montemor	Diretor Executivo Regional
Claudia Marins Lopes	Diretor Executivo Área Internacional
Fabio de Souza Queiroz Ferraz	Diretor Investment Banking
Ivan Marc Farber	Diretor de RH
Alexandre Jadallah Aoude	Diretor Vice-Presidente Negócios
Rafael Ferreira Garrote Paiva	Diretor Mesa Clientes

O contribuinte juntou os contratos de trabalho dos referidos diretores às fls. 939/1.091, alguns admitidos originariamente como diretor de área específica, outros admitidos como superintendentes, gerentes e assistentes e depois promovidos para diretores.

Resta provado, portanto, que os diretores beneficiários dos pagamentos de PLR estavam, ao tempo da percepção, vinculados ao contribuinte como segurados empregados.

A questão já se resolve muito facilmente pela dicção do artigo 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº. 8.212/91:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Fica claro que o diretor empregado é segurado empregado, e, portanto, o regime a que se submete somente pode ser o da condição de segurado empregado e não a de contribuinte individual. Portanto, a questão neste caso se mostra absolutamente diversa daquela onde os administradores, e dentre estes, os diretores, não são empregados. Lá, como visto, é inaplicável o regime da Lei nº. 10.101/00. Aqui é justamente o campo de aplicação deste normativo.

A fiscalização frisa bastante a questão do exercício da administração pelos diretores. Ora, é óbvio que assim seja. Ao ser eleito ou nomeado a um órgão de administração e/ou direção de uma pessoa jurídica, imputa-se ao sujeito um plexo de deveres, responsabilidades e prerrogativas inerentes e condizentes ao exercício da função de administração. Leia-se, administrar é uma atividade, não um cargo ou uma condição especial do sujeito. Ao contrário, o sujeito se investe da função administrativa e exerce

os poderes a ele inerentes, pouco importando o seu vínculo jurídico com a pessoa jurídica que agora administra.

Dessa forma, tanto o diretor empregado como o diretor não empregado têm os mesmos poderes, as mesmas funções, responsabilidades e prerrogativas, independentemente do vínculo de emprego ou não. O que muda é quando não mais investidos da função administrativa/diretiva, onde, aí sim, seus vínculos determinam a sua sorte na empresa.

Assim, não entendo como a função administrativa, ou, no dizer da fiscalização, a condição de "administradores da companhia" possa influenciar o tratamento jurídico da PLR. É justamente o contrário; a condição de administrador nada influencia o tratamento da PLR, mas sim a natureza do vínculo que o administrador mantém com a pessoa jurídica; se de relação de emprego, aplica-se a Lei nº 10.101/00, podendo haver ou não a isenção da parcela de PLR, conforme as regras previstas estejam ou não em harmonia aos postulados da Lei nº 10.101/00; se relação de independência e autonomia (contribuinte individual), aplica-se a Lei nº 6.404/76, incidindo, obrigatoriamente, a contribuição previdenciária.

Penso, outrossim, que a questão dispensa até mesmo a transcrição das Soluções de Consulta apresentadas pelo contribuinte, por ser tão óbvia, de modo que me satisfaço com um precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/08/2009, 28/02/2010, 31/07/2010, 28/02/2011, 31/08/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. CONDIÇÃO DE EMPREGADO. POSSIBILIDADE.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 goza da isenção previdenciária.

Não há impedimento legal para que empregado ocupe assento no Conselho de Administração. Assim, carece de fundamento a presunção de que membros do Conselho de Administração desempenhariam função de diretores e, portanto, a PLR paga aos mesmos deveria sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que ausente a condição de empregado. Mormente quando resta comprovado o vínculo empregatício de tais membros do Conselho de Administração bem como o recolhimento de todos os encargos trabalhistas decorrentes da relação de emprego, como as contribuições previdenciárias (parte do trabalhador e a parte patronal), FGTS, contribuição sindical, férias, etc. (processo administrativo no. 16327.720283/2014-71. Acórdão 2201-003.655 – 2ª. Câmara / 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 06/06/2017)

E no Voto, assim constou:

Não havendo previsão legal, a fiscalização não pode exigir/presumir que o empregado tenha o seu contrato descontinuado para que seja possível o mesmo fazer parte do CA. Não se pode exigir que seja perfilhado o caminho mais oneroso, qual seja, a dissolução do contrato de trabalho do empregado para que este possa exercer mandato no CA e a posterior contratação do mesmo empregado quando ocorrer o fim de seu mandato no CA. Tal medida seria muito dispendiosa para a empresa, além de ser uma exigência anti-econômica, pois vai de encontro ao art. 170 da Constituição Federal na medida em que cria empecilhos à continuação da exploração e exercício da atividade econômica.

Sendo assim, entendo que um empregado pode plenamente ser membro do CA sem que, para tanto, seja desconsiderado seu vínculo empregatício com a empresa, fazendo jus a todos os direitos inerentes à relação de emprego, inclusive ao PLR desvinculado da remuneração, por estar previsto em Acordo Próprio enquadrado na Lei nº 10.101/2000.

Realmente, não consta de qualquer dispositivo legal que um empregado não possa ser eleito membro de conselho de administração ou diretor de uma sociedade anônima. Não é comum que isto aconteça em caráter massivo como ocorreu no contribuinte autuado, mas salvo demonstração em contrário, não se pode inferir que haja algo de ilegal ou irregular neste procedimento.

(...)

Ante o exposto, reconheço que, pelo simples fato de exercer uma função de direção e administração, não perde o segurado empregado esta condição, de forma que a Participação nos Lucros e Resultados – PLR pode ser deferida a ele na condição de segurado empregado, e não como contribuinte individual, pois isto implicaria em se criar uma dupla vinculação, qual seja, a condição de segurado empregado por força da vigência do contrato de trabalho, e uma relação autônoma exclusiva para a investidura nas funções administrativas e de direção.

Neste contexto, em face de toda fundamentação supra reproduzida, dou parcial provimento ao recurso de ofício, mantendo-se a decisão da DRJ no que tange à exoneração do crédito tributário por razões de mérito.

A nulidade do lançamento, por vício formal, será analisada abaixo no exame do Recurso Voluntário, já que se trata de matéria deduzida pelo contribuinte em sua peça recursal.

Do Recurso Voluntário

Conforme já exposto linhas acima, em face do lançamento fiscal, o sujeito passivo apresentou tempestiva impugnação, sustentando, em síntese, que:

(i) os Diretores são empregados, de forma que a PLR que lhes foi paga não integra a sua remuneração, de acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.101/00, e não é objeto de tributação pela contribuição previdenciária, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91;

(ii) subsidiariamente, a Lei nº 10.101/00 aplica-se a qualquer trabalhador, independentemente da existência de relação de emprego, de forma que não incide contribuição previdenciária sobre a PLR atribuída a segurados contribuintes individuais (o que, ressalte-se, não é o caso dos Diretores); e

(iii) ainda subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral da exigência fiscal, deve-se cancelar os juros de mora aplicados sobre a multa de ofício lançada.

A DRJ, como visto, julgou procedente a impugnação, para, na forma do voto do Relator, exonerar, por nulidade, integralmente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração.

De fato, assim se manifestou o órgão julgador de primeira instância:

Deve haver a demonstração, pela fiscalização, de que a remuneração recebida pelo diretor empregado a título de PLR é de fato uma remuneração estatutária, e, pelo fato de se tratar de diretor empregado, deve-se analisar os termos da Participação nos Lucros e Resultados – PLR, não bastando a presunção de que o Diretor, por exercer a administração da companhia, na condição de segurado empregado, somente possa receber a participação estatutária, desconsiderando o vínculo existente na relação de emprego.

Ante o exposto, houve nítido cerceamento do direito de defesa em relação ao contribuinte, pois, a um só tempo, questionou-se o recebimento da rubrica de PLR pelos diretores na qualidade de segurados empregados com base na PLR, tomando como base uma redefinição da condição de segurado. Com efeito, tratou-se o segurado empregado, tal qual previsto no artigo 12, inciso I, alínea "a" da Lei nº. 8.212/91, como se fosse um segurado contribuinte individual, na forma o mesmo artigo 12 da mesma Lei nº. 8.212/91, porém o fez no inciso V, o que configura flagrante contradição entre o fundamento legal adotado e a situação de fato. Assim, conforto-me em reconhecer a nulidade do lançamento, por vício formal de enquadramento legal dos segurados, e, de

consequente, das rubricas consideradas, na forma do artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72, o que prejudicou o exercício do direito de defesa do contribuinte:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ademais, resta impossível a análise do mérito propriamente dito, porquanto os autos não dispõem de elementos passíveis de apreciação neste sentido, havendo indícios de que a PLR paga possa ser reconhecida como em desacordo com a Lei n.º 10.101/00, citando-se, como exemplo, a violação à periodicidade mínima exigida (pagamentos realizados nas competências fevereiro, julho e agosto de 2014).

É como voto na espécie.

Pois bem!

Em seu recurso voluntário, o Contribuinte registra inicialmente que, *ainda que a parte dispositiva do acórdão e a sua própria ementa não apresentem essa indicação, o voto do relator é expresso ao indicar que o vício identificado no lançamento fiscal em discussão teria natureza formal. Essa qualificação pode ser verificada no único parágrafo do voto em que a existência de nulidade formal no lançamento fiscal foi suscitada:*

*“(…) **Assim, conforto-me em reconhecer a nulidade do lançamento, por vício formal de enquadramento legal dos segurados**, e, de consequente, das rubricas consideradas, na forma do artigo 59, inciso II, do Decreto no. 70.235/72, o que prejudicou o exercício do direito de defesa do contribuinte: (...)” (grifo original).*

Neste contexto, o Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário justamente para reformar o entendimento de que o lançamento fiscal deve ser cancelado por força de vício formal.

Sustenta o Recorrente que:

Não há vício de forma quanto ao lançamento fiscal em análise. O que há, como reconhecido pelo próprio acórdão, é uma acusação fiscal baseada em interpretação manifestamente incorreta da legislação pertinente.

De fato, como mencionado, a autoridade lançadora minimizou a importância de os Diretores serem empregados da Recorrente e considerou que a mera existência de poderes de administração afastaria a aplicação da Lei n.º 10.101/00 quanto à PLR que lhe foi paga. O raciocínio descrito no Relatório Fiscal, não obstante teratológico da perspectiva jurídica, não se confunde com o descumprimento de requisitos formais do lançamento.

Tanto é assim que o próprio acórdão conduz detalhado estudo quanto ao conteúdo da acusação fiscal e quanto aos argumentos – de mérito – trazidos na impugnação administrativa. Por outro lado, o acórdão não esclarece qual seria o requisito formal descumprimento pela autoridade lançadora, salvo por referência genérica à existência de cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, nem sequer aventado em sua impugnação.

Razão assiste ao Recorrente neste particular!!

Não há dúvida de que o lançamento fiscal é improcedente, conforme atestou a própria C. Turma Julgadora. Com efeito, a interpretação desenvolvida pelas autoridades fiscais acerca da legislação tributária, em geral, e da Lei n.º 10.101/00, de forma específica, é certamente equivocada.

Ocorre que, após reconhecer expressamente a improcedência da acusação fiscal quanto ao seu mérito, a DRJ foi além para asseverar que o racional adotado pela autoridade lançadora teria implicado cerceamento ao direito de defesa da Recorrente. Isso porque a autoridade lançadora teria aventado uma espécie de “dupla vinculação” dos Diretores: de um lado, seriam segurados empregados, considerando a existência de vínculo empregatício com a Recorrente; de outro, seriam segurados contribuintes individuais, uma vez que a PLR que lhes foi atribuída foi excetuada da abrangência da Lei nº 10.101/00.

A decretação da nulidade do lançamento, pois, está pautada no entendimento de que (i) houve cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, (ii) o que implicou a ocorrência de vício formal.

Ocorre que, salvo melhor entendimento, não há que se falar em (i) cerceamento do direito de defesa do Contribuinte, (ii) tampouco em ocorrência de vício formal no caso em análise.

De fato, no que tange ao suposto cerceamento do direito de defesa, o próprio Recorrente destaca que *existem diversas passagens do Relatório Fiscal que não são claras ou que, a primeira vista, são impertinentes para o presente caso. O racional que embasa as acusações fiscais, ademais, é realmente desprovido de fundamento jurídico.*

Apesar disso, o Recorrente pode compreender a acusação que lhe foi imputada (ainda que suas premissas fossem manifestamente incorretas), preparar defesa que abrangesse todas as considerações formuladas pela autoridade lançadora e produzir provas que embasassem seus argumentos.

Tanto que, no mérito – PLR paga aos administradores / diretores empregados - a DRJ reconheceu a insubsistência do lançamento fiscal.

Se houvesse o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, conforme aduzido no r. acórdão, é certo que a impugnação administrativa não teria contemplado satisfatoriamente as inconsistências da acusação fiscal e não teria apresentado inúmeros elementos de prova.

Ou seja, mesmo diante de uma acusação permeada de falhas, juridicamente falando, a Recorrente exerceu amplamente seu direito de defesa e pode demonstrar que a acusação fiscal, por questões de mérito, é improcedente. Conseqüentemente, o alegado vício “formal” também não está presente.

Sobre o tema – “vício formal” – não se deve olvidar que *forma é a representação do ato, abrangendo tanto os procedimentos necessários à prática do ato administrativo, como a ciência das partes envolvidas, como informações que, segundo determinação legal, obrigatoriamente deverão constar do ato administrativo, como, por exemplo: a indicação da data, o local da prática do ato, quais são partes envolvidas, bem como descrição dos pressupostos de fato e de direito que levaram a sua prática.*

Dessa forma, para que o entendimento do acórdão recorrido fosse correto, seria necessário que os equívocos observados no lançamento fiscal envolvessem os seus elementos formais. Não é esse o caso, entretanto.

Apesar da falta de clareza do voto condutor do acórdão quanto a natureza do vício que deu causa à decretação de nulidade, a sua ementa esclarece que o vício do lançamento fiscal decorreria do “*flagrante conflito entre os fundamentos legais e as conclusões a que chegou a fiscalização*”.

Ora, o conflito entre os fundamentos legais e as conclusões que basearam a autuação denota, como já afirmado linhas acima, uma inconsistência quanto ao próprio conteúdo da acusação fiscal, isto é, um equívoco quanto à interpretação dos dispositivos legais pertinentes que foi desenvolvida pela autoridade lançadora para fins da constituição do crédito tributário em discussão.

Registre-se, pela sua importância que, conforme bem destacado pelo próprio Recorrente, *não se trata sequer de equívoco quanto aos pressupostos de fato envolvidos no caso. A autoridade lançadora não ignorou o fato de os Diretores serem empregados da Recorrente. Simplesmente considerou – equivocadamente – que esse fato seria irrelevante e que a mera existência de poderes de administração implicaria, de maneira automática, a impossibilidade de exclusão da PLR que lhes foi atribuída da base de cálculo da contribuição previdenciária.*

Entretanto, apesar das críticas que devam ser feitas às conclusões da autoridade lançadora, é certo que os requisitos formais, especificados no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, foram observados:

- Houve qualificação da Recorrente;
- Há indicação do local, da data e do horário da lavratura do auto de infração;
- Os fatos que fundamentaram a acusação fiscal foram descritos;
- Os dispositivos legais que a autoridade lançadora entendeu terem sido violados foram indicados;
- Há indicação do valor da exigência fiscal;
- Existem orientações acerca do prazo para pagamento ou impugnação do lançamento; e
- Há assinatura da autoridade lançadora (por meio de autenticação digital) e indicação do seu cargo e matrícula junto à Receita Federal.

Verificado que todas as informações acima estão presentes no instrumento que representa o lançamento fiscal (auto de infração), somente seria possível cogitar a ocorrência de vício formal se a descrição da matéria tributável trazida no Relatório Fiscal fosse tão confusa que não fosse sequer possível compreender minimamente o seu conteúdo. Nesse caso seria forçoso concluir que o auto de infração não teria efetivamente descrição da infração imputada à Recorrente, sendo nulo de uma perspectiva formal.

Não é esse o caso, entretanto!!

Não há dúvida, pois, de que o erro quanto à determinação da matéria tributável observado no presente caso decorre de uma questão exclusivamente material: **é equivocado exigir o pagamento de contribuição previdenciária calculada sobre a PLR paga a diretores empregados.** Simples assim!

Neste contexto, não que se falar em nulidade do lançamento por vício formal no caso análise.

Por fim, mas não menos importante, ainda que fosse o caso de nulidade do lançamento, nos termos do § 3º do art 59 do Decreto nº 70.235/72, tem-se que, *quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Neste sentido, confira-se as ementas abaixo reproduzidas de julgados desse Egrégio Conselho:

NORMAS PROCESSUAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE SUPERADA PELO MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. De acordo o artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/72, “quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”. Nulidade rejeitada, mantida a decisão recorrida pelo seu mérito, que aliás não objeto de recurso especial.

Recurso Especial do Procurador Negado

(Acórdão nº 9303-002.890)

ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA. ANÁLISE PREJUDICADA.

Sendo o mérito é favorável ao contribuinte, não há que se analisar matérias preliminares, aplicando-se por analogia a exegese que se extrai do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que determina que quando puder decidir o mérito a favor do contribuinte, a quem aproveitaria eventual declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

(Acórdão nº 9101-003.610)

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, julgando improcedente o lançamento fiscal quanto ao seu mérito.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício para afastar apenas a nulidade do lançamento, uma vez que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa reconhecido de ofício pela decisão recorrida, sendo mantido, porém, o cancelamento integral do crédito tributário lançado, e dar provimento ao recurso voluntário, para julgar improcedente o lançamento fiscal quanto ao seu mérito.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior