



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

Processo n° 37324.000087/2007-57
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-002.552 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2012
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALÁRIO INDIRETO
Recorrente COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2002

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PAGAMENTOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

ABONO DE FÉRIAS. ART. 144 CLT. PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A lei previdenciária é expressa ao consignar que o abono de férias pago na forma do art. 144 da CLT não integra o salário-de-contribuição. Nesse sentido é o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 6 da Lei n 8.212 de 1991.

O abono previsto no art. 144 CLT exige: pacto prévio, seja por contrato individual, seja por contrato coletivo; teto de 20 dias do salário quando do gozo de férias, mas, .

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS - PERIODICIDADE NO PAGAMENTO - ESTIPULAÇÃO NO ACORDO OU CONVENÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O estabelecimento de pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano, afronta o disposto na lei 10.101/2000, para que a verba seja excluída do conceito de salário de contribuição.

Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas estipulavam metas para o pagamento de PLR.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2002

NFLD - NULIDADE - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL DO DESCUMPRIMENTO DO PLR NO RELATÓRIO FLD.

Não provoca nulidade a ausência de descrição da lei 10.101/2000 no FLD, posto que o fundamento para constituição do crédito é a Lei 8212/91, essa devidamente descrita tanto no relatório fiscal, como no relatório FLD.

AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Importa nulidade do levantamento, por vício material, a insuficiente descrição dos fatos geradores, mesmo que o auditor afirme ter entregue planilha com as diferenças apuradas, posto que o processo deve conter informações necessárias ao exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.

DECADÊNCIA - SÚMULA VINCULANTE N. 08 STF - SALÁRIO INDIRETO

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n ° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n ° 8, senão vejamos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento. II) Por maioria de votos: a) declarar a decadência até 11/2001. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que declarava a decadência até 11/200. b) excluir do lançamento o levantamento referente à rubrica diferenças de contribuições de segurados empregados. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que anulava o referido levantamento por vício formal. III) por unanimidade de votos: a) excluir do lançamento o levantamento "Gratificação de Férias Acordo Coletivo"; e b) manter o levantamento referente aos pagamentos realizados a título de PLR. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 02/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 30/09/2012 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

A presente NFLD, lavrado sob o n. 35.774.721-6, em desfavor do recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como a destinada a terceiros levantadas sobre os valores pagos aos segurados empregados e não considerados pelo recorrente como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Segundo o relatório fiscal, fl. 23 a 39 o contribuinte acima e os demais devedores solidários relacionados no Relatório de Vínculos, entregue em arquivo digital à empresa, são integrantes do grupo econômico CPFL, decorrendo daí responsabilidade solidária pelo cumprimento das obrigações legais, conforme Art. 30, inciso IX da Lei 8.212/1991, e estão sendo notificados a recolherem o valor de R\$19.946.259,72 (dezenove milhões, novecentos e quarenta e seis mil, duzentos e cinquenta e nove reais e setenta e dois centavos), consolidado em 20/12/2006, referente a contribuições sobre a Folha de Pagamento dos segurados empregados, relativamente ao período de 12/1999 a 12/2002. As rubricas que deixaram de ser consideradas pelo recorrente referem-se:

• GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS ACORDO COLETIVO

Os Acordos Coletivos celebrados pela empresa com os sindicatos representativos dos empregados demonstram claramente a real natureza jurídica salarial dessa rubrica, não importando o nome a ela atribuído em Folha, ou seja, conforme constam nos citados Acordos, são valores pagos além do mínimo do terço constitucional de férias previsto no artigo 7, inciso XVII. Se o simples nome da rubrica tivesse o condão de definir a sua tributação ou não, seria o caos, não haveria segurança jurídica alguma, pois poderiam ser criadas diferentes rubricas e isso bastaria para fugir da tributação, o que evidentemente não pode ocorrer. Na prática houve a divisão do adicional constitucional de férias, pago em duas rubricas distintas na Folha de Pagamento, sendo pago até o limite mínimo do terço constitucional através da rubrica "abono constitucional de férias" e o excedente é pago a título de "Gratificação de Férias Acordo Coletivo, porém ambos são vinculados entre si e tem a mesma natureza, tanto que isso está expresso nos Acordos, e registrou-se documentalmente até mesmo um mecanismo regulatório entre essas parcelas,

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR

A Participação nos Lucros ou Resultados - PLR vem sendo paga pela empresa em desacordo com as normas legais sobre o assunto, descaracterizando totalmente sua natureza jurídica. Conforme análise dos acordos coletivos, cujas falhas acabam se repetindo, consubstanciaram a irregularidade no pagamento de PLR os seguintes aspectos:

É prevista uma garantia de participação mínima, consistindo em um salário médio por empregado, com dois adiantamentos de valores fixos, independentemente do cumprimento de metas, e uma parcela final variável, que representam uma quantia certa a ser recebida. O fato de ter sido convencionado e ocorrido três pagamentos para o período 1997/1998 (junho/1997, janeiro/1998 e abril/1998) e mais três parcelas constantes do termo aditivo para o período 1998/1999 (julho/1998, janeiro/1999 e abril/1999), também contraria a

Medida Provisória em questão e suas reedições, pois nelas é vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

É previsto o reajuste do saldo do salário médio pago a título de PLR, nos mesmos percentuais do aumento da base salarial de cada empregado, denotando sua evidente natureza salarial.

Para o ano de 1999/2000 é previsto um pagamento fixo de R\$650,00 por empregado, independente de metas; consta uma segunda parcela fixa de R\$650,00 e um saldo final variável, porém não consta no Acordo nenhuma regra clara e objetiva, quanto as definições de metas, ficando combinado que em data futura isso seria feito. A ausência de regras claras e objetivas, pactuadas previamente, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive; mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, fere totalmente a Medida Provisória 794/1994 e suas reedições, transformada posteriormente na Lei 10.101/2000

Quanto a Distribuição aos empregados não gerentes é estabelecido um rateio fixo e igual a todos os empregados (85% do valor total de forma fixa e igual a todos os empregados mais 15% desse valor, calculados de forma proporcional ao salário base. Verifica-se assim que os critérios utilizados para a fixação e distribuição do valor médio não tem, na prática, ligação com lucro ou produtividade, ficando sempre assegurado um valor mínimo, contrariando totalmente os comandos da citada Lei e modificando a natureza jurídica desses pagamentos. Ademais é convencionado que a Participação nos Lucros e Resultados destinadas aos empregados ocupantes de cargos gerenciais seguirá regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, que serão definidas diretamente pela empresa e interessados.

Para esclarecimento o Grupo CPFL é um grupo econômico de direito regularmente constituído, cuja empresa controladora é a CPFL ENERGIA S.A., C.N.P.J. 02.429.144/0001-93, e são controladas as demais empresas constantes do Relatório de Vínculos, entregue em meio digital, onde estão qualificadas na situação de "grupo econômico", reconhecido pública e oficialmente pelas próprias componentes, nos registros contábeis da Companhia Paulista de Forge e Luz, nas Atas, Demonstrações Financeiras, operações com as Bolsas de Valores, e na internet, em sua página eletrônica www.cpfl.com.br, dentre outras fontes comprobatórias.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 20/12/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 21/12/2006.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 60 a 83.

Os responsáveis solidários foram devidamente cientificados dos termos da NFLD, fl. 208 a 220.

As empresas componentes do grupo econômico reiteraram os termos da defesa apresentada pela empresa notificada, fl. 222 a 339.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência, total do lançamento, fls. 340 a 354.

LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÕES PAGAS A SEGURADOS EMPREGADOS. DECADÊNCIA. GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS. PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. PERÍCIA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo decadencial e prescricional de 10 anos determinado pela Lei nº 8.212/91.

Integra o salário-de-contribuição, sujeitando-se incidência de contribuições previdenciárias, a gratificação de férias, ainda que superior ao patamar mínimo constitucional, em face de seu caráter nitidamente remuneratório.

Integra o salário-de-contribuição a verba intitulada participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica.

Desnecessária perícia para comprovar que o programa de participação nos lucros atende ao ajustado com seus empregados, uma vez que o lançamento se deu com base em descumprimento de requisitos da lei específica.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 370 a . Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

1. Decadência a luz da Súmula vinculante n. 08 do STF, devendo ser excluídas as contribuições até 11/2001.
2. Nulidade da NFLD já que a fiscalização mencionou diversas vezes no relatório fiscal da autuação que a recorrente teria deixado de atender exigências contidas na Lei nº 10.101/2000 e, por este motivo, a participação nos lucros paga aos empregados em determinados períodos passaria a ter natureza salarial. No entanto, nenhum dispositivo da referida Lei nº 10.101/2000 foi apontado como fundamento do débito no Relatório de Fundamentos Legais - FLD, que seguiu anexo à NFLD.
3. Aliás, deve-se ainda mencionar que a nulidade da NFLD poderia e poderá até mesmo ser declarada pelo E. CRPS ou E. Conselho de Contribuintes sem que houvesse arguição pelo contribuinte. Isso porque é princípio basilar de direito administrativo a possibilidade de a própria Administração rever e anular seus atos, quando eivados de vícios insanáveis que os tornem ilegais.
4. Conforme abordado na defesa administrativa, a NFLD em tela é absolutamente nula quanto às supostas "diferenças de contribuições de segurados empregados", em razão de não descrever os elementos de convicção que levaram a fiscalização a lavrá-la.
5. Sustenta a insubsistência do débito uma vez que o abono de férias concedido aos segurados sob a denominação de gratificação de férias não tem vinculação alguma com o abono de férias constitucional (1/3), pois decorrente de acordo coletivos firmados e contabilizado separadamente, contrariando o artigo 144 da Consolidação das Leis Trabalhistas/CLT, e artigo 28, G 90, "d", da Lei nº 8.212/91, colacionando doutrina e jurisprudência, acrescentando que o equívoco do contribuinte quanto ao recolhimento de contribuições sob esta denominação, "abono", não fundamenta o lançamento feito pela

- fiscalização uma vez que o indébito é passível de compensação, requerendo subsidiariamente que o abono pago em valores correspondentes a 20 dias de salário sejam excluídos da presente notificação;
6. Alega que a parcela paga a título de participação nos lucros e resultados/PLR não se vincula a remuneração, e independe do formalismo legal para ser concedida, conforme entendimento pacífico dos tribunais superiores, somente integrando o salário de contribuição se pago em fraude a lei, não tendo a fiscalização apontado esta circunstância, e ainda:
 7. A fiscalização menciona que as regras para o pagamento do PLR não são claras e objetivas mas estas devem ser compreendidas pelo destinatário, os trabalhadores, e ainda conforme os instrumentos de definição de metas juntados verifica-se que estas foram delineadas claramente, exemplificando com as regras dispostas no acordo coletivo de 1999/2000.
 8. Ainda nesse exato sentido, a recorrente complementa os documentos já juntados aos autos com novos documentos obtidos recentemente com o Sindicato da categoria, que derrubam toda a argumentação vazia do item 37 da decisão de fls, quais sejam:
 9. O fato de a Fiscalização ter feito "vista grossa" às regras dos planos pactuados pela empresa não autoriza a sua descaracterização. E tal programa não pode ser descaracterizado porque inequivocamente, em primeiro lugar, representa a distribuição de lucros e resultados (não há pagamento de salários de forma disfarçada), originou-se de entendimentos entre empregador e empregados, foi discutido com o Sindicato e, finalmente, seguiu até mesmo as formalidades previstas na Lei nº 10.101/00.
 10. Ad argumentandum, ainda que possa ser discutível o preenchimento de forma clara e objetiva — para se utilizar da expressão da Fiscalização — dos requisitos meramente formais da referida legislação, o fato é que, na sua essência, os pagamentos realizados pela ora recorrente aos seus empregados representaram o justo acordo firmado entre eles para a apuração e pagamento da **PLR**.
 11. Afirma que o valor mínimo atrelado a um salário médio foi exigência dos empregados, sendo negociado pelo Sindicato, conforme será demonstrado com documentos a serem juntados oportunamente, não havendo na Lei no 10.101/2000 nenhuma vedação quanto a esta estipulação;
 12. Acrescenta que o pagamento da PLR foi feito em duas vezes e apenas o saldo foi pago em relação as diferenças decorrentes de cumprimento de metas, não sendo a periodicidade prevista no artigo 3º, § 2º, da Lei no 10.101/2000, capaz de afastar a natureza jurídica de tal parcela, desvinculada da remuneração, podendo ser flexibilizada por acordo ou convenção coletiva, sendo o § 4º deste artigo claro neste sentido;
 13. Ora, se a contribuição previdenciária incide sobre valores constantes da folha de salário (art. 195 da Constituição Federal) e se a PLR, consoante o disposto no art. 7º, inc. XI da Constituição Federal, está desvinculada da remuneração, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre PLR, ainda que não obedecido o critério da periodicidade.

14. Desta maneira, o fato de a recorrente ter pago a PLR em periodicidade diferente daquela preconizada na Lei 10.101/2000 não teria o condão de transformar a PLR em parcela salarial.
15. Insurge-se contra o argumento utilizado pela fiscalização da natureza salarial do PLR fundado no reajuste das parcelas do acordo/PLR 1997/1999 com base no aumento da base salarial, uma vez que a NFDL não abarca tais períodos, e ainda as convenções podem ser pactuadas da melhor forma para as partes, não havendo violação legal alguma nisto;
16. Sustenta que o lançamento de pagamentos feitos a cargos gerenciais título de PLR não pode se sustentar uma vez que obedeceram aos critérios dispostos no acordo, conforme documentação anexa, ainda porque não houve qualquer violação quanto ao instrumento de formalização do PLR, conforme artigo 2, incisos I e II, da Lei nº 10.101/00 como afirmado pela fiscalização, juntando documentos por amostragem para comprovar que as metas eram pactuadas entre os gerentes e a impugnante, so podendo a fiscalização do MTE autuar a empresa por descumprimento da regra específica;
17. Assim, a Fiscalização do INSS, dada a ausência de penalidade expressa nesse sentido, jamais poderia ter descaracterizado os pagamentos a título de PLR, uma vez que a eleição quanto ao instrumento de formalização do plano de PLR **não é da essência da natureza jurídica deste instituto**, que já foi firmada pela Constituição Federal como não integrante da remuneração para efeitos de incidência da contribuição previdenciária.
18. Requereu perícia para análise dos pagamentos feitos aos empregados com formulação de quesito para demonstrar que os valores foram pagos de acordo com o pactuado e com as metas alcançadas, indicando o nome do perito, requerendo o prazo de noventa dias para juntada de documentos comprobatórios do débito, pleiteando que as **intimações e Decisões** sejam entregues somente ao patrono da causa.
19. Por todo exposto, pede-se e espera-se seja acolhido o presente recurso, reformando-se a decisão de primeira instância administrativa afim de que seja reconhecida a nulidade da autuação ora em debate.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 184. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO – AUSÊNCIA DE DISPOSITIVOS DE PLR NO FLD - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alegando nulidade, argumenta o recorrente que o procedimento administrativo adotado não poderia ser realizado da forma como foi posto que não houve a devida fundamentação para que se apurasse determinadas verbas a título de PLR como salário de contribuição.

Quanto as ditas alegações, em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o relatório fiscal, assim, como o relatório FLD tem por objetivo esclarecer ao recorrente todos os fatos geradores que compõem o débito, bem como os esclarecimentos necessários para que o recorrente, possa proceder as devidas impugnações.

Dessa forma, quanto a nulidade avençada, de que no relatório FLD não constam os dispositivos da Lei 10.101 descumpridos, entendo que razão não assiste ao recorrente. O embasamento legal para a apuração de valores de PLR como salário de contribuição encontra-se na própria legislação previdenciária, diga-se citada tanto no relatório FLD, como no relatório fiscal. Como a legislação previdenciária, vincula a exclusão da base de cálculo de PLR do salário de contribuição ao cumprimento dos termos da lei 10.101/2000, bem faz a autoridade fiscal em descrever detalhadamente no relatório fiscal, todos os itens que entendeu descumpridos, possibilitando ao recorrente o exercício pontual do seu direito de defesa. Nesse ponto, entendo que não há qualquer cerceamento do direito de defesa.

DA NULIDADE DO LEVANTAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Alega o recorrente que conforme abordado na defesa administrativa, a NFLD em tela é absolutamente nula quanto às supostas "diferenças de contribuições de segurados empregados", em razão de não descrever os elementos de convicção que levaram a fiscalização a lavrá-la.

Quanto a esse ponto realmente tenho que atribuir razão ao recorrente, posto que no relatório fiscal a rubrica é descrita de forma genérica (diversamente das rubricas PLR e GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS). Descreve o auditor que os fatos geradores foram descritos conforme planilha discriminativa entregue ao recorrente, contudo, nem mesmo a esse julgador é possível identificar a clareza de ditos fatos geradores uma vez que não constam dos autos.

Dessa forma, em alegando o recorrente a impossibilidade de identificar as corretas bases de cálculo, fundamentações legais que embasam as diferenças apuradas e não tendo nem o auditor, nem mesmo a autoridade julgadora descrito de forma pormenorizada do que se trata efetivamente dito levantamento, entendo que não há como mantê-lo, frente o exposto questionamento de cerceamento do direito de defesa.

Observemos como o relatório fiscal descreve o levantamento como: “Diferenças de contribuições de segurados empregados - Conforme planilha discriminativa integrante desta NFLD e entregue em meio digital à empresa.”

Já a autoridade de primeira instância, assim manifestou-se a respeito do tema:

Da Nulidade Absoluta Quanto às Supostas Diferenças de Contribuições de Segurados Empregados

Alega o defendente, em preliminar, cerceamento de defesa quanto ao levantamento relativo as diferenças de recolhimento quanto aos segurados empregados, não tendo a fiscalização discriminado os segurados, e o fato gerador da exação.

Equívocou-se, uma vez que consta do Anexo I, entregue em meio digital ao contribuinte, conforme comprova o recibo de arquivos entregues ao contribuinte, à fl. 52, o nome individualizado de cada segurado, o cálculo da diferença em cada competência e estabelecimento em que foi constado o débito, dispondo o item 2 do relatório fiscal, a fl. 24, a respeito deste levantamento:

Diferenças de Contribuições de segurados empregados — Conforme planilha eletrônica discriminativa integrante desta NFLD e entregue em arquivo digital empresa.

Quanto ao fundamento legal do levantamento em questão, o item 3 do relatório fiscal informa que as contribuições foram lançadas com base no artigo 20, da Lei nº 8.212/91, constando ainda do relatório de fundamento legais do débito/FLD, parte integrante da NFLD e entregue ao contribuinte mediante recibo de arquivos digitais

Data vênua a autoridade julgadora não conseguiu identificar com a clareza ali descrita quais seriam essas diferenças, razão porque entendo deve ser excluído face nulidade por vício formal na constituição do lançamento as diferenças, que diga-se nem mesmo é possível identificar o período, para que se determinasse primeiramente o alcance da decadência.

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação as diferenças de contribuições.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, os fatos geradores e as diferenças apuradas no relatório fiscal, embora descreva ter feito planilhas.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaco abaixo.

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

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

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

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

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal fálhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212.

Quanto aos demais pontos do lançamento entendo procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa.

DA DECADÊNCIA

Quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento, quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 52 do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da

Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n° 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N° 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC,

publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por

homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que incoorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad ,

*pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) **a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998;** (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. **Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.** 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. **(GRIFOS NOSSOS)***

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que

notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contínuo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciária definindo remuneração como algo global, é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, ABONOS. Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP, ou seja, conforme o próprio recorrente destaca, houve a devida informação do pagamentos que entende compor o conceito de salário de contribuição.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

No caso ora em análise, identificamos pagamentos indiretos diversos, ou seja salários indiretos, nos quais o próprio recorrente entende não existir contribuição.

Afasta-se, aqui a aplicação do art, 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição uma, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo ou **complexivo**.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 20/12/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 21/12/2006. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 12/1999 a 12/2000, sendo assim, devem ser excluídas a luz do art. 173, I as contribuições até 11/2000.

Superados as preliminares, passo ao exame do mérito.

DO MÉRITO

No mérito, foram atacados os salários indiretos considerados pela auditoria fiscal, como salário de contribuição para efeitos previdenciários. Porém antes mesmo de apreciar cada um dos fatos geradores isoladamente, convém apreciar o conceito de salário de contribuição e remuneração.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Assim, ao não cumprir os dispositivos legais quanto a concessão dos benefícios entendeu a autoridade fiscal que assumiu o recorrente o ônus de ter os valores dos benefícios integrando o conceito de salário de contribuição, quando pago em desacordo com as respectivas leis.

Contudo, entendo que a questão tenha que ser melhor apreciada, considerando as características dos pagamentos e as regras impostas pela lei aos seus pagamentos.

GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS PREVISTA EM ACORDO COLETIVO **– ART. 144 DA CLT.**

Quanto ao argumento recursal de que a verba paga não integra o salário-de-contribuição; assiste razão à recorrente.

A lei previdenciária é expressa ao consignar que o abono de férias pago na forma do art. 144 da CLT não integra o salário-de-contribuição. Nesse sentido é o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 6 da Lei n 8.212 de 1991, nestas palavras:

Art. 28 (...) omissis

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

e) as importâncias: [\(Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos [arts. 143 e 144 da CLT](#); [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

Desse modo, caso a verba atenda aos requisitos exigidos pela lei trabalhista, a verba estará fora do campo de incidência de contribuição previdenciária.

O art. 144 da CLT dispõe, nestas palavras:

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998\)](#)

Pela leitura do acima disposto, podemos verificar que o abono previsto no art. 144 CLT exige: pacto prévio, seja por contrato individual, seja por contrato coletivo; teto de 20 dias do salário quando do gozo de férias; pago em função das férias.

In casu as verbas foram previamente pactuadas por meio de acordo/convenção coletiva de trabalho, mesmo que com nomenclatura diversa, conforme

descrito pelo próprio auditor em seu relatório. Os valores pagos não excederam o teto de 20 dias considerando individualmente cada empregado conforme descrito pelo recorrente em seu acordo.

Note-se que independente da nomenclatura adotado pelo recorrente, o que deve ser observado é a natureza do pagamento. Pelo exposto entendo que os valores pagos observaram as disposições legais, mais precisamente o art. 144 da CLT, conforme descrito pelo recorrente em seu recurso.

Ao contrário do que afirma a fiscalização a lei não estabelece regras para que a concessão da verba seja excluída do conceito de salário de contribuição, desde que fique abaixo da remuneração equivalente a 20 dias do salário. Entendo que a interpretação do auditor que a verba assemelha-se a gratificação de férias, e portanto deve ter a mesma natureza dessa, realmente é verdadeira, se não existisse expressa previsão legal tanto na legislação trabalhista, como previdenciária de exclusão da natureza salarial da verba em questão.

Neste sentido, podemos nos valer do entendimento do ministro Maurício Godinho Delgado, in Curso de Direito do Trabalho, Ed. LTr, fl. 908:

É interessante observar, a propósito, que também não terá natureza salarial (mesmo tratando-se de férias gozadas) parcela suplementar concedida pelo empregador ao empregado por ocasião das férias (além do terço constitucional), por força do contrato, regulamento empresarial ou norma coletiva, desde que tal parcela não exceda a 20 dias de salário (art. 144, CLT). Aqui, tecnicamente, não se poderia negar natureza gratificatória a este tipo de parcela; contudo, a CLT, por texto expresso, excepcionou a parcela de semelhante caracterização jurídica, negando seu caráter salarial.

Registre-se, por fim, a este respeito que o diploma previdenciário n. 9528, de 1012.97, alterou o art. 144 da CLT, restringindo à esfera meramente trabalhista (e não previdenciária) o caráter indenizatório conferido às parcelas referidas no preceito. A sanha arrecadadora do Estado cometeu, porém, no caso, um equívoco: o valor resultante da conversão pecuniária de parte das férias (abono do art. 143, CLT) não tem, por sua própria natureza, caráter de salário e, sim, de indenização, inclusive eventual.

Por estas razões seria inválida norma de lei ordinária que determinasse arrecadação previdenciária sobre essa verba estritamente indenizatória (textos originais do art. 195, I, II, III e § 4º e o art. 201, § 4º, Constituição da República). O equívoco na concepção da referida norma – que levava, é claro, à sua esterilidade em virtude de afronta à Carta Magna – foi reconhecido, felizmente, pelo próprio legislador, pouco depois. Assim, a lei 9.711, de 20.11.98, excluiu da base de cálculo do salário de contribuição previdenciário as importâncias “recebidas a título de abono de férias na forma dos art. 143 e 144 da CLT. Restaurou-se, portanto, o cenário jurídico tradicional (e racional) neste campo.

Dessa forma, ao contrário do entendimento exposto pela ilustre autoridade julgadora, entendo que a lei não criou restrição, mas, tão somente exigiu pacto prévio, vínculo a concessão de férias e valor máximo a 20 dias de remuneração o que restou demonstrado no

caso vertente, devendo ser excluído do lançamento os valores dos fatos geradores gratificação de férias.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Já com relação ao pagamento de PLR entendo que não logrou o recorrente em demonstrar o cumprimento da legislação para que as verbas sejam excluídas do conceito de salário de contribuição. Neste caso, não demonstrou o recorrente que os pagamento foi realizado nos moldes determinados pela lei 10.101.

Os argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que mesmo que não cumprido integralmente o rito procedimental, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, contudo entendo que não é esse o entendimento previsto na legislação.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados em primeiro lugar deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria:

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada. 2) O **Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional**. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.**

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua

eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)*

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da

Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente.

DA PERIODICIDADE DE PAGAMENTO

Primeiramente quanto a este ponto o próprio recorrente não se desincumbiu de provar o cumprimento da periodicidade quando argumenta em seu recurso. Vejamos trecho do recurso:

Acrescenta que o pagamento da PLR foi feito em duas vezes e apenas o saldo foi pago em relação as diferenças decorrentes de cumprimento de metas, não sendo a periodicidade prevista no artigo 3º, § 2º, da Lei no 10.101/2000, capaz de afastar a natureza jurídica de tal parcela, desvinculada da remuneração, podendo ser flexibilizada por acordo ou convenção coletiva, sendo o § 4º deste artigo claro neste sentido;

Ora, se a contribuição previdenciária incide sobre valores constantes da folha de salário (art. 195 da Constituição Federal) e se a PLR, consoante o disposto no art. 7º, inc. XI da Constituição Federal, está desvinculada da remuneração, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre PLR, ainda que não obedecido o critério da periodicidade.

Desta maneira, o fato de a recorrente ter pago a PLR em periodicidade diferente daquela preconizada na Lei 10.101/2000 não teria o condão de transformar a PLR em parcela salarial.

Aos empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto, porém as regras de exclusão de ditos pagamentos do conceito de remuneração devem sempre

ser respeitados sob pena da verba passar a ter natureza salarial. Assim, com relação a periodicidade há de se observar o art. 3º da referida lei, senão vejamos:

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 à 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.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros em periodicidade acima da prevista em lei, o recorrente assumiu novamente o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário. Ou seja, entendo que a legislação é bem clara em apontar a proibição, sendo que ao efetuar o pagamento em mais parcelas, independente se chamarmos, de antecipação, correção de distribuição, ou qualquer outra nomenclatura, feriu a empresa os preceitos legais.

DA ESTIPULAÇÃO DE METAS

Ainda conforme descrito no relatório fiscal, outro ponto que justifica o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros é o fato que inexistia estipulação de metas claras e objetivas, destacando os instrumentos que regras seriam estipuladas a posteriori

Nesse sentido, entendo que o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

Assim, conforme transcrito acima, “dos instrumentos DEVERÃO constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse poder-se-ia vislumbrar que o trabalho

exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

Não venha o recorrente alegar que a estipulação de metas era de conhecimento dos interessados diretos, posto que não é isso que a legislação prevê:

A fiscalização menciona que as regras para o pagamento do PLR não são claras e objetivas mas estas devem ser compreendidas pelo destinatário, os trabalhadores, e ainda conforme os instrumentos de definição de metas juntados verifica-se que estas foram delineadas claramente, exemplificando com as regras dispostas no acordo coletivo de 1999/2000.

Ainda nesse exato sentido, a recorrente complementa os documentos já juntados aos autos com novos documentos obtidos recentemente com o Sindicato da categoria, que derrubam toda a argumentação vazia do item 37 da decisão de fls, quais sejam:

O fato de a Fiscalização ter feito "vista grossa" às regras dos planos pactuados pela empresa não autoriza a sua descaracterização. E tal programa não pode ser descaracterizado porque inequivocamente, em primeiro lugar, representa a distribuição de lucros e resultados (não há pagamento de salários de forma disfarçada), originou-se de entendimentos entre empregador e empregados, foi discutido com o Sindicato e, finalmente, seguiu até mesmo as formalidades previstas na Lei nº 10.101/00.

*Ad argumentandum, ainda que possa ser discutível o preenchimento de forma clara e objetiva — para se utilizar da expressão da Fiscalização — dos requisitos meramente formais da referida legislação, o fato é que, na sua essência, os pagamentos realizados pela ora recorrente aos seus empregados representaram o justo acordo firmado entre eles para a apuração e pagamento da **PLR**.*

Quanto a este ponto, entendo pertinente analisarmos com maior precisão os termos do relatório fiscal em relação aos termos descritos nos acordos coletivos:

CLÁUSULA 6ª DO ACORDO COLETIVO 2000/2002 •
Parágrafo 4 - Não consta no Acordo nenhuma regra clara e objetiva, quanto as definições de metas, ficando combinado que em data futura isso seria feito. A ausência de regras claras e objetivas, pactuadas Previamente, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, fere totalmente a Medida Provisória 794/1994 e suas reedições, transformada posteriormente na Lei 10.101/2000, especialmente nos artigos primeiro a terceiro, demonstrando claramente a ilegalidade e conseqüente natureza salarial das parcelas pagas;

• Parágrafo 6 - O fato de ter sido convencionado e ocorrido três pagamentos no Acordo, 2001/2002 (julho/2001, janeiro/2002 e abril/2002), e no Acordo 2002/2003 (julho/2002, janeiro/2003 e

abril/2003) também contraria frontalmente a Lei 10.101/2000, pois é vedado, na vigência da Lei 10.101/2000 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.

Parágrafo 7 - Forma de Distribuição aos empregados não gerentes - É estabelecido um rateio fixo e igual a todos os empregados (85% do valor total de forma fixa e igual a todos os empregados mais 15% desse valor, calculados de forma proporcional ao salário base.

Verifica-se assim que os critérios utilizados para a fixação e distribuição do valor médio não tem, na prática, ligação com lucro ou produtividade, ficando sempre assegurado um valor mínimo, contrariando totalmente os comandos da citada Lei e modificando a natureza jurídica desses pagamentos.

Parágrafo 9 - É convenionado que a Participação nos Lucros e Resultados destinadas aos empregados ocupantes de cargos gerenciais seguirá regras Própria, diversas das • estabelecidas na presente cláusula , que serão definidas diretamente Pela CPFL e interessados. Tal fato contraria frontal e expressamente várias disposições da Lei 10101, a saber:

Apreciando detidamente os argumentos do recorrente de que colacionou documentos que comprovariam a estipulação das metas quando da realização do acordo, ressalto que de forma alguma consegui identificar a clara estipulação de metas descritas, com base nos documentos apresentados. Anexou o recorrente primeiramente ofícios do ano de 2003 (não incluídos no lançamento) do sindicato que concorda com a “mudança de metodologia de pagamento de PLR” (fl. 404). Entendo que de forma alguma esse documento, ou mesmo o da página 405, demonstram o estabelecimento das regras no acordo ou convenção coletiva.

Foram também colacionados diversos outros documentos, que diga-se após análise pontual não identifiquei com a regra ali estabelecida, com qual PLR estaria relacionado, qual foi o fruto da negociação e nem mesmo se são metas relacionadas com a produtividade do empregado em relação ao pagamento do PLR, fls. 412 a 438.

Também melhor sorte em desconstituir o lançamento não teriam os documentos apresentados às fls. 439 a 474, posto que referem-se a notícias, sim vinculadas pelo sindicato de que haveria negociação, mas sem que a mesma tenha sido realizada por escrito, com a determinação do acordo coletivo ou convenção a que estão vinculados. Nesse ponto, entendo também que não restou cumprido o disposto no art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000.

PAGAMENTO AO PLR AOS GERENTES

Quanto a este ponto, valho-me de toda a argumentação já apresentada, para identificar que em inexistindo a estipulação de regras quanto ao pagamento a estes beneficiários, deixando claro, os próprios instrumentos que a negociação será direta, descumprindo de pronto encontra-se os termos da lei 10.101/2000, sendo desnecessários reprimir os termos legais que embasam a procedência do lançamento.

Outro ponto trazido pelo auditor, diz respeito ao fato que os pagamentos possuiriam um valor mínimo, independente do cumprimento de metas. Quanto a este aspecto, entendo que o pagamento de valor mínimo independente do valor de metas, acaba por atribuir a verba o caráter de mera gratificação, posto que o objetivo do PLR, em sua essência, conforme demonstrado, é incentivar o empregado a participação do capital da empresa, sendo que, entendo que receber valores independente da fixação de metas, ou mesmo estabelecer um mínimo acaba também por afastar a natureza da verba paga do conceito de PLR originalmente pretendido pelo constituinte.

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência estabelecimento de metas prévias nos acordos, pagamento em valor desvinculado mínimo, independente do alcance de metas e pagamento em periodicidade maior do que o previsto em lei, assumiu o recorrente o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

PERÍCIA

Requeru a empresa, a realização de perícia com a formulação de quesito para demonstrar que os valores foram pagos de acordo com o pactuado e com as metas alcançadas, indicando o nome do perito.

Contudo, entendo que pode a autoridade julgadora indeferir o pleito da recorrente, sem ferir o princípio da ampla defesa. Nesse sentido, segue o teor do art. 11º da Portaria MPAS n º 520/2004:

Art. 11 A autoridade julgadora determinará de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligência ou perícia, quando as entender necessárias, indeferindo, mediante despacho fundamentado ou na respectiva Decisão-Notificação, aquelas que considerar prescindíveis, protelatórias ou impraticáveis.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 9º.

§ 2º O interessado será cientificado da determinação para realização da perícia por meio de Despacho, que indicará o procedimento a ser observado.

No mesmo sentido dispõe o Decreto n º 70.235/1972 sobre o processo administrativo fiscal, sendo aplicado subsidiariamente no processo administrativo no âmbito do INSS, nestas palavras:

Art. 17. A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligência, inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e o endereço do seu perito.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entendê-las

necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

(...)

A Portaria MPAS n.º 520/2004 é a que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito do INSS, conforme autorização expressa no art. 304 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999 e alterações, nestas palavras:

Art.304. Compete ao Ministro da Previdência e Assistência Social aprovar o Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social, bem como estabelecer as normas de procedimento do contencioso administrativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e suas alterações.

Como se percebe, a Portaria n.º 520 surgiu em virtude da previsão expressa no Regulamento da Previdência Social, que transferiu a competência para o Ministério da Previdência Social regulamentar a matéria. Dessa forma, está perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico. E como demonstrado, o assunto acerca de perícias e diligências está tratado da mesma maneira no Decreto n.º 70.235/1972.

No presente caso, a perícia é despicienda; pois toda a matéria probatória já consta nos autos. E com princípio basilar do direito processual, cabe à parte provar fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito do Fisco. O lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente e a notificação seguiu o procedimento previsto, não reconhecendo sua nulidade.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, excluir face a decadência quinquenal as contribuições até 11/2000, excluir por vício formal, face cerceamento do direito de defesa, os fatos geradores “Diferenças de contribuições de segurados empregados”, e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que se exclua do lançamento o levantamento “Gratificação de Férias Acordo Coletivo”, mantendo-se o levantamento referente aos pagamentos realizados {a título de PLR.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Redator Designado

Decadência

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela relatora, concluo de forma diversa no que diz respeito ao critério para fixação do prazo decadencial. Passarei, de imediato, a expressar meu entendimento, posto que a legislação aplicável já foi suficientemente mencionada no voto da Conselheira Elaine Cristina Vieira.

A bem da verdade, tanto eu como ela entendemos que havendo recolhimento antecipado da contribuição, há de se contar o prazo decadencial pela norma do art. 150, § 4. do CTN, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Divergimos, todavia, para os casos em que, embora existam recolhimentos efetuados pela empresa, esta não reconhece a incidência de contribuição sob determinada rubrica.

Nesses casos, a Conselheira Elaine Cristina pondera que as guias de recolhimento embora existentes, dizem respeito a outras rubricas, haja vista que, para as parcelas sobre as quais não se considerou a incidência tributária, não há o que se falar em antecipação de pagamento.

Ouso divergir dessa tese. É cediço que na Guia da Previdência Social – GPS não são identificados os fatos geradores, mas são lançados em campo único – “Valor do INSS” – todas as contribuições previdenciárias e, inclusive a dos segurados. Por esse motivo, havendo recolhimentos, não vejo como segregar as parcelas reconhecidas pela empresa, daquelas que não tenham sido tratadas como salário-de-contribuição.

Verifica-se na espécie, que, malgrado a Auditoria não tenha relacionado as guias de pagamento recolhidas pelo sujeito passivo, há nos autos elementos que me convencem da existência de antecipação de pagamento. A primeira constatação diz respeito ao fato de no Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF, fls. 21/22, constar a observação de que foram analisadas guias de recolhimento. O outro fato a que me referi é a existência de um levantamento denominado “Diferenças de Contribuições de Segurados Empregados”, o que claramente sugere que houve pagamento de contribuições.

Nesses casos, o entendimento que tem prevalecido nessa Turma de Julgamento é que se aplique o § 4. do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial, posto que, além dos fortes indícios quanto à ocorrência de antecipação de pagamento, o fisco não afirma categoricamente quanto à inexistência de tal fato.

Assim, considerando-se que a ciência do lançamento ocorreu em 21/12/2006, voto pela declaração de decadência para as competências até 11/2001.

Nulidade do lançamento

Aponta o voto da Relatora a nulidade decorrente da insuficiência na descrição dos fatos geradores no relatório de trabalho do fisco, com relação ao levantamento “Diferenças de contribuições de Segurados Empregados”. Assevera a Conselheira que o fisco não se

desvencilhou do ônus de provar a ocorrência do fato gerador, por esse motivo o lançamento estaria irremediavelmente marcado com a pecha da nulidade.

A princípio cabe verificar se o presente lançamento foi confeccionado em consonância com as normas que regem a matéria. Iniciemos pela análise do art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Do dispositivo transcrito, verifica-se que um dos requisitos indispensáveis ao lançamento é a demonstração da ocorrência do fato gerador. De fato, tem razão a Relatora ao mencionar que, como o fisco não se desincumbiu do ônus de demonstrar que efetivamente a hipótese de incidência tributária se concretizou no mundo fático, o lançamento é imprestável.

Apreciando com atenção os termos do relato do fisco, hei de concordar com a Relatora, posto que não basta a Autoridade Fiscal fazer menção a planilhas demonstrativas, sem contudo, aprofundar-se na descrição dos fatos geradores das contribuições lançadas.

Vejam o que dispunha a Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, vigente na data da constituição do crédito.

Art. 661. O relatório fiscal objetiva a exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito e a ensejar ao crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

Sem dúvida, a falta de detalhamento acima apontada, retirou do relatório fiscal da NFLD a clareza e precisão exigidos pela norma acima, se não impossibilitando, mas, certamente, prejudicando sobremaneira o direito de defesa do sujeito passivo.

A preterição ao direito de defesa do administrado é norma constitucional (inciso LV do art. 5.º) que, uma vez desrespeitada, acarreta em nulificação do ato administrativo que lhe for contrário.

Até aqui concordei com as conclusões da Relatora, todavia, ousou divergir quanto a natureza do vício que a levou a excluir da NFLD o levantamento “Diferenças de Contribuições de Segurados Empregados”

Na situação sob testilha, o vício deve ser considerado de natureza substancial, posto que está vinculado a aspectos intrínsecos do lançamento, qual seja a correta caracterização do fato gerador.

O **vício formal**, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

“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.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número”

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

“ [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, previstos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos

Fiscais.Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [...]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)

Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade a autoridade fiscal descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fisco que discrimine clara e precisamente os fatos geradores do débito constituído, *in verbis*:

*“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com **discriminação clara e precisa** dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.”* (grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá a autoridade fiscal descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *“O Vício Formal no Lançamento Tributário”*, nos seguintes termos:

“[...]

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – **“Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)**

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO. É nulo o Ato Administrativo de Lançamento

formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Assim, deve ser declarada a nulidade do lançamento, **por vício material**, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784/99 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Conclusão

Dito isto, voto por declarar a decadência até a competência 11/2001 e, no mérito, pela nulidade do lançamento por vício material.

Kleber Ferreira de Araújo