



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15956.720354/2014-66  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.195 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de setembro de 2018  
**Matéria** CSP - INEXISTÊNCIA DE VÍCIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BRQ SOLUÇÕES DE INFORMÁTICA S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

LANÇAMENTO EFETUADO A MENOR - LANÇAMENTO COMPLEMENTAR - POSSIBILIDADE - NULIDADE - INEXISTENTE

Não há descumprimento dos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN se no lançamento foi utilizada base de cálculo inferior à que poderia ter sido utilizada, desde que descrito quais os fundamentos que ensejaram o lançamento.

O fato de existir lançamento a menor não nulifica o lançamento, nem inviabiliza a possibilidade de lançamento complementar desde que respeitada a regra decadencial aplicável às contribuições previdenciárias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que o recurso especial possa ser conhecido, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial pela apresentação de decisão paradigmática em que outro colegiado, enfrentando situação similar à do acórdão recorrido, tenha dado interpretação divergente à legislação aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à ausência de nulidade, vencida a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que conheceu integralmente do recurso. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencida a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Nos termos do art. 58, §5º,

do Anexo II do RICARF, a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Ana Paula Fernandes na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada),

## **Relatório**

Trata-se do auto de infração nº 51.061.656-9, referente ao lançamento nas competências 01/2011 a 12/2011 das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

A auditoria fiscal observou que, no exercício de 2011, a empresa efetuava pagamentos mensais aos empregados, contabilizados na forma de empréstimos e, semestralmente, lançava tais valores na DIRF e nos resumos das folhas de pagamento de março e setembro a título de Participação nos Resultados, deixando de cumprir o contido no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Tal conduta gerou discrepâncias entre os valores informados na GFIP e aqueles informados na DIRF, o que levou a auditoria fiscal a concluir que tais valores se referiam à complementação de remuneração, em afronta ao art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Além disso, a auditoria fiscal encontrou irregularidades nos Acordos Coletivos de Participação nos Resultados, eis que apesar de estarem assinados por uma comissão de empregados, o contribuinte não apresentou documentos que comprovassem que eles tivessem sido eleitos ou escolhidos para tal representação.

Verificou, também, que em nenhuma parte do acordo há previsão para fracionamento do pagamento da PLR; que o Sindicato evidenciou interesse financeiro ao impor cobrança de taxa negocial de todos os participantes do quadro de lotação da BRQ; que havia previsão para pagamento de determinadas competências, mas os pagamentos foram lançados em outras; que alguns representantes tinham muito pouco tempo de serviço, sendo que uma deles tinha apenas um dia de serviço quando assinou o acordo coletivo.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/RS julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento. Em sessão plenária de 09/05/2017, foi dado provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2201-003.594 (fls. 974/1.003), com o seguinte resultado: “Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira”. O acórdão encontra-se assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Ano-calendário: 2011*

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

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

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 31/05/2017 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional opôs, tempestivamente, em 04/07/2017, Embargos de Declaração (1.005/1.008) alegando contradição no acórdão embargado uma vez que adotou base de cálculo diversa daquela efetivamente ocorrida, razão pela qual teria anulado a autuação por vício material; mas que tal base de cálculo não estaria incorreta, mas incompleta. Tais embargos foram rejeitados, de acordo com o Despacho s/nº, da 1ª TO da 2ª Câmara, de 25/08/2017 (fls. 1.056/1.058).

O processo foi novamente encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 29/08/2017 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 11/09/2017, Recurso Especial (fls. 1.060/1.072). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, a fim de restabelecer o lançamento; e eventualmente, caso não seja acolhido tal pedido, para declarar que se trata de mero vício de natureza formal.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 2ª Câmara, de 23/10/2017 (fls. 1.127/1.133), considerado os acórdãos 9202-005.620 (falta de nulidade) e 3201-003.018 (natureza do vício).

- Em seu recurso a Fazenda Nacional argumenta, em relação à falta de nulidade, que, nos termos do art. 142 do CTN, o procedimento de lançamento do tributo, por meio do qual se dá a constituição do crédito tributário, a autoridade administrativa deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível.

- Afirma que o processo administrativo de lançamento é regido por norma específica, o Decreto n. 70.235/72, que possui status de lei em sentido estrito, o qual determina quais os procedimentos a serem adotados pela autoridade lançadora, que a ele está vinculada na forma do parágrafo único do art. 142 do CTN.
- Cita o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que estabelece as hipóteses de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, quais são: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
- Nota, portanto, que a classificação de um ato jurídico como nulo decorre de juízo sobre a gravidade do erro incorrido, ou seja, nem todo erro, irregularidade ou vício constitui causa de nulidade. Nulidade é forma extrema de ato viciado, que, em regra, importa sua invalidade.
- Destaca que, no caso, eventual erro no procedimento de apuração da base de cálculo do tributo não importou preterição do direito de defesa, eis que o contribuinte logrou identificar claramente, não apenas os fatos a ele imputados, mas o processo por meio do qual o fiscal autuante apurou o tributo lançado e, efetivamente, manifestou sua insurgência em face de tal procedimento, e que o Termo de Verificação Fiscal descreve a motivação fática e explicita os fundamentos que suportam a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR em total desconformidade com as exigências da Lei 10.101/00.
- Alega que o contribuinte foi capaz de compreender a imputação e apresentar sua discordância em face dos critérios eleitos pela autoridade lançadora, ficando demonstrado que lhe foram proporcionadas condições para contraditar o lançamento e exercer seu direito de defesa, e, portanto, não se pode reconhecer nulidade com fundamento tão somente pelo fato de que a autuação poderia comportar base de cálculo MAIOR do que a lançada.
- Conclui que atribuir ao lançamento com base de cálculo a menor a mesma consequência de lançamento com base de cálculo incorreta mostra-se, salvo melhor juízo, inadequado e desprovido de qualquer fundamento legal e lógico.

Em relação à natureza do vício, a Fazenda Nacional lembra que a decisão ora recorrida anulou o lançamento por entender que teria ocorrido erro na quantificação do tributo, sendo que em nenhum momento afirmou a não-ocorrência do fato gerador.

- Afirma que na hipótese em apreço, o erro na quantificação do tributo devido, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu; mas a questão é que o fato gerador ocorreu, não havendo qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que

demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza

- Argumenta ainda que não se pode confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação: a primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram; já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato.
- Alega tratar-se de suposto vício decorrente da quantificação do tributo devido em lançamento que não teria contemplado todos os pagamentos efetuados a título de PLR em descumprimento da lei; e logo, se se cogitar de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento.

Cientificado do Acórdão nº **2201-003.595**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 30/10/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 1.122), o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.127/1.152), em 14/11/2017, conforme Termo de Solicitação de Juntada à folha 1.125, portanto, tempestivamente.

- Em suas contrarrazões, o contribuinte alega que não se verificou a similitude entre as situações fáticas do paradigma analisado e a do acórdão recorrido, razão pela qual o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido.
- Argumenta que no acórdão utilizado como paradigma não foi tratada a mesma legislação e que basta uma simples leitura das ementas dos acórdãos para se observar que o aresto paradigma discute legislação tributária diversa (Imposto de Renda) daquela discutida no acórdão recorrido (Contribuições Previdenciárias)
- Entende que a apresentação de paradigma que trate de incidência tributária diversa só seria possível excepcionalmente para discutir normas gerais em matéria tributária, porém, no caso em tela, a discussão cinge-se ao vício material na determinação da base de cálculo para a constituição do crédito tributário e apresenta precedente da CSRF
- Requer que não seja conhecido o Recurso Especial interposto, ou ainda, sucessivamente, seja-lhe negado provimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

### Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 1127. Contudo, havendo questionamento acerca do conhecimento passo a apreciar a questão.

### Do Conhecimento

#### Da legislação interpretada de forma divergente

Antes de adentrarmos ao mérito, esclareço a questão quanto à legislação interpretada de forma divergente pelos acórdãos recorrido e paradigma.

Alega o contribuinte que não existe similitude fática entre os acórdãos, pois o acórdão paradigma não teria analisado a mesma legislação do acórdão recorrido, eis que o primeiro trata de lançamento de Imposto de Renda e o segundo de Contribuições Previdenciárias.

Pois bem, tais alegações não merecem prosperar. Em que pese os acórdãos tratem de tributos distintos, a questão que levou a Fazenda Nacional a apresentar seu Recurso Especial é a existência ou não de vício no lançamento.

Assevere-se que não se trata de discutir se o vício seria de natureza formal ou material, mas a própria existência de vício no lançamento.

O vício apontado pelo redator no acórdão recorrido se consubstanciaria no fato de a auditoria fiscal ao apurar o tributo devido, tê-lo feito a menor e, para ele, essa situação macularia o lançamento.

Entendo que para se verificar a similitude nesse caso, o tipo de tributo lançado não é determinante, o que importa é saber o que os colegiados entenderam diante da situação em que o lançamento foi efetuado em valor aquém ao que poderia ter sido lançado.

Assim, a legislação que teria sido interpretada de forma divergente não guarda qualquer correlação com as legislações relativas aos tributos lançados, mas sim com aquela que rege a própria constituição do lançamento, no caso, art. 142 do CTN, que assim dispõe:

*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.*

Conforme descrito acima, ao contrário de outros processos analisados por essa turma sobre a natureza de vício onde não se conhece, aqui consegue-se vislumbrar o conhecimento ao fazermos o teste de divergência. Se levarmos o acórdão recorrido ao colegiado do paradigma podemos concluir que este afastou qualquer nulidade por ter sido feito levantamento menor do que aquele interpretado pelo colegiado. Assim, conheço do recurso em relação a matéria: " - **validade do lançamento cujo valor da base de cálculo é inferior à quantia que deveria ter sido lançada**".

Contudo, embora a depender do resultado da análise da 1ª matéria, não tenha que se analisar a segunda, como se trata de questão de conhecimento, entendo importante sua apreciação antes de adentrar ao mérito.

A segunda matéria foi assim apontada pelo recorrente: " **natureza do vício, se formal ou material.**".

Embora, tenha me manifestado pela concordância do Despacho de Admissibilidade em relação a primeira matéria, não o faço em relação a segunda pelas razões abaixo expostas.

Ressalte-se que o Recurso Especial de Divergência tem por objetivo precípuo a uniformização de dissídio de interpretação eventualmente verificado entre as diversas turmas do CARF, assim entendida a diversidade de interpretações conferidas à lei tributária e adotadas por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF **em situações fáticas similares.**

Assim sendo, em que pese o Recurso Especial ter sido inicialmente admitido, faz-se necessário verificar se as situações fáticas se coadunam.

Analisando-se o Acórdão nº 3201-003.018, verifica-se que tratou de recurso de ofício contra decisão de primeira instância que anulou o lançamento sob os seguintes fundamentos:

*Relatório e Voto vencedor (...)*

*O Auto de Infração Debcad nº 51.061.6569 refere-se ao lançamento nas competências 01/2011 a 12/2011 das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.*

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

*contribuição incidente sobre a receita bruta operacional, deixou de utilizar este sistema de remuneração.*

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

*[...]*

*Voto Vencedor*

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

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

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

*Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, explicitados por meio do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário. Nota-se que não se trata da mesma situação fática.*

*[...]*

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

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



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

O acórdão recorrido trata do lançamento de contribuição previdenciária, de diferenças de salário de contribuição pelo descumprimento das regras previstas para que os valores pagos supostamente à título de PLR estivessem excluídos em conformidade com o que prevê o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Segundo o acórdão recorrido, É clara a imputação fiscal. O pagamento realizado pelo Recorrente a título de PLR contraria as disposições da Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212/91, contudo por reconhecer a base de cálculo devida, mas lança-la a menor importa nulidade por vício material.

Já o paradigma trata de lançamento de AI de obrigação para constituição de crédito tributário referente a multa substitutiva ao perdimento, decorrente ocultação de sujeitos no comércio exterior. Importante ressaltar, que mesmo existindo recurso especial em relação ao paradigma, o julgamento deu-se em período posterior a realização da admissibilidade e não houve reforma do julgado. Senão vejamos a ementa:

*Paradigma - Acórdão nº 3201-003.018*

*"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/08/2014*

*RECURSO DE OFÍCIO. DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA. VÍCIO DE FORMA. OCORRÊNCIA.*

*É nulo por vício formal, o auto de infração uma vez identificada a ocorrência de vício de forma relativo ao 'perdimento', à sua 'multa substitutiva', sua declaração independe do mérito decidido nos autos que carream a multa por 'cessão de nome', uma vez que o 'perdimento' não seria julgado com base no fato da 'ocultação'."*

Note-se que a própria fundamentação do voto é diversa:

*Voto "Assim, os vícios apontados, (i) erro na quantificação da multa substitutiva ao perdimento, uma vez que o auto de infração continha 3 planilhas, a partir das quais era possível identificar valores distintos para a soma dos valores aduaneiros, utilizados como base para cálculo da multa em tela e (ii) impossibilidade de identificar se a multa calculada continha, ou não, as mercadorias que foram apontadas como ainda existentes nos estoques da adquirente (HERMES) são motivos determinantes para o reconhecimento da ocorrência de vício formal, o que induz a decretação de nulidade da autuação."*

Tem sido entendimento desta turma que, ao analisar questão relativa a vício formal ou material, é necessário que os paradigmas apresentados tratem do mesmo tributo, haja vista que não é possível demonstrar a similitude quando nem mesmo as imputações fiscais são as mesmas. Ou seja, deve-se ter como teste de divergência, a possibilidade de em submetendo o acórdão recorrido ao paradigma, possamos vislumbrar que o colegiado paradigmático

também teria o mesmo entendimento, e isso, com situações fáticas distintas, não se pode ter certeza.

No caso, enquanto um teve por fundamento anular por vício formal face as inconsistências no cálculo, o recorrido, teve por base anular por ter auditor embora descrito corretamente o descumprimento do §9º do art. 28 da lei 8212/91 com relação ao PLR, definiu uma base de cálculo menor do que a que seria devida pelas suas conclusões. Note-se que não se trata da mesma autuação tributos distintos com legislação própria e fundamentos de vício também distintos, o que inviabiliza o conhecimento do Recurso Especial.

Dessa forma, não conheço da matéria: "**natureza do vício, se formal ou material.**".

## Do Mérito

### Da Participação nos Lucros e Resultados

No acórdão recorrido foi dado provimento ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte em razão de alegado vício consubstanciado no fato de a auditoria fiscal ter apurado o montante em valor inferior ao que poderia ter efetuado.

Necessário esclarecer como restou decidido no acórdão recorrido no que tange ao mérito do lançamento, ou seja, se os valores pagos a título de PLR foram efetuados nos termos da legislação de regência ou não.

Para tanto, transcrevo os seguintes trechos:

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

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

(...)

*Voto Vencido*

(...)

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

*É irrelevante para o lançamento a questão de estar relacionado ao mútuo ou à PLR, já que, no caso em tela, os dois instrumentos estão intimamente ligados, pois, como visto, ocorreram*

*pagamentos bimestrais relativos a supostos mútuos, cuja quitação estaria expressamente vinculada aos valores que seriam pagos semestralmente a título de PLR.*

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

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

(...)

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

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

(...)

*Voto Vencedor*

(...)

*Voto Vencedor*

(...)

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

***"(...) reforçam a conclusão da fiscalização, para a caracterização de todos os pagamentos feitos em desacordo com os dispositivos legais aos segurados empregados da BRQ, em***

*salário de contribuição e base de cálculo para as contribuições previdenciárias" (destaques não constam do relatório fiscal) (destaques no original)*

Como se vê dos trechos transcritos, houve concordância no colegiado de que o pagamento realizado pelo contribuinte a título de PLR, contraria as disposições legais, contudo, a parte da qual discordou o redator do voto vencedor diz respeito a suposta irregularidade da base de cálculo do lançamento: "*Há flagrante e reconhecido erro na determinação do critério quantitativo do tributo devido pelo sujeito passivo. Houve equívoco da autoridade na determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária.*"

Cite-se ainda outro trecho do voto que bem traduz a posição de irregularidade do PLR, chancelada pelo colegiado:

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

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

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

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

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

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

*(...)*

*II convenção ou acordo coletivo.*

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

Ou seja, claramente a empresa concedia valores aos empregados e os compensava posteriormente sob a denominação de PLR, todavia, tal prática, não se coaduna com as hipóteses previstas na lei 10,101 que expressamente prevê a vedação de antecipações. Fazer antecipações com a denominação de mútuos ou sob qualquer outra nomenclatura, cujo valor não demonstrou o recorrente ser sido devolvido, mas pelo contrário pago com PLR, acaba por estabelecer

Conforme já restou esclarecido, o que realmente foi objeto de divergência é o entendimento do redator no sentido de que o lançamento efetuado por valores aquém do que poderia ter sido lançado está eivado de vício de nulidade.

Tal divergência será tratada a seguir.

**Da nulidade do lançamento cujo valor de base de cálculo é inferior à quantia que deveria ter sido lançada**

A alegação de nulidade foi afastada pelo relator, o qual restou vencido, com o seguinte argumento:

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

Já no voto vencedor temos o seguinte:

*Voto Vencedor*

(...)

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

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

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

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

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

(...)

*Aqui a essência da minha discordância.*

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

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

*I impugnação do sujeito passivo;*

*II recurso de ofício;*

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

*(...)*

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

*I quando a lei assim o determine;*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública." (grifos não constam do texto legal)*

**A leitura do Códex Tributário deixa claro que uma vez aperfeiçoado o lançamento tributário, que se perfaz com a ciência do sujeito passivo, a alteração do mesmo só pode**

***ocorrer nos casos determinados no artigo 145, entre os quais se encontram as situações previstas no artigo 149. (g.n.)***

*Analisemos, mesmo que de maneira perfunctória, as hipóteses de tal revisão.*

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

*Já as hipóteses previstas no artigo 149, que permitem a revisão do ato praticado de ofício constitutivo do crédito tributário, pressupõe a existência de determinação legal, falta de declaração, ausência de esclarecimento pelo contribuinte de declaração prestada, falsidade, erro ou omissão praticado pelo sujeito passivo quando da declaração, ou a prática de fraude, dolo ou simulação por parte do sujeito passivo ou mesmo da autoridade lançadora. Por fim, há previsão de revisão de lançamento quando se observe que determinado fato não era conhecido pela autoridade à época do lançamento.*

*Nenhuma dessa hipóteses se verificou no caso concreto.*

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

***O Fisco não cumpriu seu dever, posto que equivocou-se ao determinar o valor do tributo devido, e assim, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado. (destaque no original)***

*(...)*

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

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

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

*(...)*

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



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

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

(g.n.)

Não é possível concordar com a tese apresentada pelo redator que levou à nulidade do lançamento.

É certo que o art. 142 do CTN já transcrito acima dispõe que dentre os procedimentos necessários ao lançamento está a apuração do montante do tributo devido.

No entanto, entendo que vício nesse quesito teria como consequência a incerteza do valor do crédito, de tal sorte a impedir o contribuinte de exercer seu direito de defesa e o contraditório.

No acórdão recorrido, o colegiado entendeu que a totalidade dos valores a título de PLR foi pago em desacordo com o que dispõe a Lei nº 10.101/2000.

Também está claro que o objeto do lançamento é a parte da PLR correspondente aos supostos mútuos, pagos bimestralmente, os quais eram quitados quando do pagamento da PLR.

De fato, poderia o fisco ter efetuado o lançamento das contribuições previdenciárias sobre a totalidade de valores pagos a esse título. Porém, se o lançamento foi efetuado considerando apenas a parte correspondente aos supostos mútuos, nada impede que, observando o prazo decadencial, se promova o lançamento complementar.

Certo é que o fato de o lançamento ter sido efetuado considerando parte da base de cálculo não causou qualquer prejuízo para o contribuinte quanto ao entendimento do que foi lançado, o que se demonstra pelas suas próprias alegações de defesa.

Nesse sentido, não há vício na apuração da base de cálculo, ela não está incorreta, mas sim, incompleta, conforme alegou a Fazenda Nacional.

Esse entendimento se coaduna com aquele contido no acórdão paradigma, do qual transcrevo os seguintes trechos de interesse:

**Acórdão nº 9202-005.620**

(...)

*Verifico que, no caso dos autos, somente houve capitalização de lucros nas holdings, tendo sido mantido sem capitalização todo o lucro da pessoa jurídica operacional.*

*Com efeito, no caso dos autos:*

- ocorreram duas capitalizações seguidas de lucros, ambos reconhecidos em decorrência da aplicação do método de equivalência patrimonial às participações societárias de duas holdings (a NOVA PACTUAL e a PACTUAL) e não houve a capitalização dos lucros auferidos pela pessoa jurídica operacional (o BANCO PACTUAL);

- a autoridade fiscal, insurgindo-se contra a sequência de capitalizações perpetradas pelo contribuinte, achou por bem arbitrar em R\$ 6.412.601,55 o valor do custo das ações do autuado, correspondente à participação no custo unitário médio da ação da última sociedade holding incorporada (Pactual S/A), conforme demonstrado na planilha de apuração à e-fl. 1065.

**Portanto, a autoridade autuante entendeu indevida apenas a atualização da parcela do custo da participação ultrapassou o limite de R\$ 6.412.601,55, em decorrência das capitalizações de lucro.**

**Porém, de acordo com a interpretação já apresentada por este conselheiro, entende-se que ambas deveriam ter sido glosadas.** Isso porque o lucro da pessoa jurídica operacional (ou seja, o lucro efetivamente auferido pelo BANCO PACTUAL) continuou mantido em seu patrimônio líquido, após as incorporações reversas, e conseqüentemente permaneceu passível de distribuição isenta aos adquirentes, ou terceiros (até mesmos os próprios alienantes), conforme acordo entre as partes.

De fato, os alienantes venderam aos adquirentes do Banco o direito de receber os lucros isentos de tributação ou de repasse desse valor a terceiros.

Ora, como, (a) em primeiro lugar, a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo da participação societária é somente aquela relativa aos lucros efetivamente distribuíveis isentos de tributação e como, (b) em segundo lugar, a distribuição de lucros com isenção de tributação foi, no caso, efetivamente transferida (aos adquirentes do banco, ou terceiros por eles determinados), (c) podemos concluir que as capitalizações de lucros realizadas não podem ter qualquer efeito no custo da participação alienada.

Verifico, ainda, a propósito a partir do valor do custo concedido pela fiscalização (R\$ 6.412.601,55) que, **uma vez sendo glosadas as duas capitalizações ocorridas em 2006, aplicando-se assim o procedimento defendido por este conselheiro, o valor do tributo devido seria maior do que o originalmente lançado**, uma vez que se atingiria um montante de custo a ser concedido de R\$ 5.580.612,18, conforme a seguir apurado:

(...)

**Por conta das discussões travadas em plenário sobre o tema, penso ser necessário aqui fazer um esclarecimento quanto à dúvidas sobre a eventual ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento por esta decisão.**

**Tenho plena convicção de que não se está aqui alterando critério jurídico, porque no lançamento e na respectiva**

*impugnação encontram-se claramente fixados os limites da lide e não foram alterados. Com efeito, o fato e a acusação em debate estão perfeitamente descritos no termo de verificação fiscal e, na decisão, é precisamente esse fato que se analisa:*

*i. o fato é a alienação de participações societárias;*

*ii. a acusação é de insuficiência do recolhimento do tributo por erro na apuração do ganho de capital, por se entender que a capitalização de lucros refletidos em sociedades investidoras, pelo método da equivalência patrimonial, não teria o condão de alterar o custo da participação societária alienada;*

*iii. o que se apresenta aqui, sem qualquer inovação quanto ao fato analisado e a acusação originalmente feita, é o fundamento que este conselheiro entende ser suficiente para julgamento da acusação, em face das alegações do sujeito passivo.*

*Diferente seria o caso em que há uma acusação verificada insubsistente mas, por conta de outra infração, fosse mantido o tributo lançado, situação que não ocorre aqui.*

*(g.n.)*

Como se vê, na situação paradigma, também se concluiu que o valor lançado foi menor do que poderia ter sido, porém, não se vislumbrou qualquer nulidade.

Cumprе ressaltar que no acórdão recorrido, tanto o relator como o redator concordaram no sentido de que a PLR paga pelo contribuinte foi em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Entretanto, afastada a nulidade, vê-se que outras questões, embora enfrentadas pelo relator, não foram chanceladas na decisão ou houve qualquer manifestação do redator do voto vencedor. São elas: arguição do contribuinte sobre a qualificação da multa, a sujeição passiva solidária e outras, conforme trazido no próprio acórdão recorrido:

*8) a nulidade da competência 12/2011, já que não consta do Discriminativo do Débito a base de cálculo e a alíquota do SAT, nem o multiplicador FAP, constando apenas e diretamente um valor final a pagar. Sustenta que ficou prejudicado em seu direito de defesa e que restou descumprido requisito essencial da autuação, que é a discriminação precisa da matéria tributável, fato gerador e base de cálculo, nos termos do artigo 142;*

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

*empresa teria adotado o “projeto de PLR”, “de modo que as remunerações feitas aos seguradosempregados fossem feitas sob a forma de empréstimos mensais”, quando sequer descaracterizou os planos de PLR da empresa. Além disso, em nenhum momento foi individualizada qualquer conduta do presidente da empresa que tivesse determinado, interferido ou colaborado para a não consideração dos valores de mútuo ou de PLR como salário dos empregados;*

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

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

Assim, é necessário o retorno dos autos à 2ª Câmara para complementação do julgamento, apenas com relação aos tópicos acima descritos, tendo em vista que o mérito da irregularidade de PLR encontra-se devidamente enfrentada pelo relator e redator.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por CONHECER EM PARTE, para na parte conhecida, no mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo o lançamento e determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para julgamento das demais questões suscitadas pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira