



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

**Processo n°** 10920.003212/2010-09  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-004.642 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de novembro de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NATUREZA DO VÍCIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TRANSMAGNA TRANSPORTE LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2009

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA.

Em se verificando a existência de vício na aplicação da regra matriz de incidência, trata-se de vício de natureza material, não podendo subsistir o lançamento efetuado. Já em situações onde há vício no procedimento de produção da norma individual e concreta que aplica a regra matriz de incidência, trata-se de vício de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para intimação do contribuinte para apresentação de documentos relativos a ações trabalhistas e criminais relacionadas aos fatos objeto do presente auto de infração. Vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que entenderam ser necessária a diligência. Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para considerar como formal o vício apontado na descrição da infração relativa ao pagamento de valores não registrados em folha de pagamentos, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que negaram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2401-002.598, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 15 de agosto de 2012 (e-fls. 7758 a 7840). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2009*

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO SEGURADOS EMPREGADOS INCLUÍDOS EM FOLHA DE PAGAMENTO DE EMPRESA INTERPOSTA PRINCIPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.*

*Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.*

*Não se faz necessário caracterizar os requisitos de empregado, quando o vínculo original com terceira empresa já se dava nessa condição, bastando a configuração de gerenciamento único, ou seja, subordinação jurídica para que se redirecione o vínculo de emprego para efeitos previdenciários.*

*A simples prestação de serviços em atividade meio sem a demonstração da subordinação jurídica dos contratantes com os prestadores de serviço não é suficiente para demonstrar o vínculo empregatício com a empresa PL Contábil. Da mesma forma a irregularidade na constituição de seu patrimônio serve como indício, mas não efetivamente como prova de subordinação jurídica, razão porque deve ser excluído por vício formal o levantamento.*

*ARBITRAMENTO DE PAGAMENTO POR FORA PERCENTUAL DE 15% EXTENSÃO A TODOS OS TRABALHADORES DA EMPRESA.*

*Mesmo que constatado pagamento por fora em relação a alguns empregados, deve a autoridade fiscal bem fundamentar a extensão de dita base por arbitramento a totalidade dos empregados. A ausência de indícios torna nulo o levantamento pela falta de elementos de convicção para a extensão da base de forma uniforme.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2009*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES PELA SRF. INOCORRÊNCIA DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INAPLICABILIDADE DA EXIGÊNCIA.*

*O ATO DECLARATÓRIO seria exigido, caso houvesse a desconSIDERAÇÃO da opção pelo SIMPLES, devendo, apenas neste caso, ser feita a comunicação a então Secretaria da Receita Federal, para realizar a emissão do Ato Declaratório.*

*No procedimento em questão a AUTORIDADE FISCAL EM IDENTIFICANDO a caracterização do vínculo empregatício com empresa que simulou a contratação por intermédio de empresas interpostas, procedeu a caracterização do vínculo para efeitos previdenciários na empresa notificada, que era a verdadeira empregadora de fato.*

*LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.*

*Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, com esteio na legislação que disciplina a matéria, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

*LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL.*

*Conforme preceitua o artigo 142 do CTN, artigo 33, caput, da Lei nº 8.212/91 e artigo 8º da Lei nº 10.593/2002, c/c Súmula nº 05 do Segundo Conselho de Contribuintes, compete privativamente à autoridade administrativa Auditor da Receita Federal do Brasil, constatado o descumprimento de obrigações tributárias principais e/ou acessórias, promover o lançamento, mediante NFLD e/ou Auto de Infração.*

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO PERÍODO ATINGINDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE STF.*

*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, “São inconstitucionais o 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”.*

*In casu, constatou-se a ocorrência de simulação, razão porque a decadência, mesmo na existência de pagamentos antecipados deixa de ser aplicada a luz do art. 150, § 4º, do CTN, passando a decadência a ser apreciada pelo art. 173, I do CTN.*

*INCERTEZA QUANTO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.*

*Quanto a descrição do fisco não permite à Autoridade Julgadora formar a plena convicção sobre a ocorrência do fato gerador, deve-se invalidar o lançamento por improcedência.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Decisão: I) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento pela não emissão do ato declaratório de exclusão do SIMPLES. Vencido o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, que arguiu de ofício a referida nulidade. II) Por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pelo contribuinte; b) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; e c) declarar a decadência até a competência 11/2004. III) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o levantamento referente a empresa PL contábil e os levantamentos 41 ao 56 e o 62. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que anulava os referidos levantamentos por vício formal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo. Declarou-se impedido o conselheiro Igor Araújo Soares.*

Enviados em 03/12/2012 os autos à Fazenda Nacional para ciência do Acórdão (e-fl. 7841), a PGFN apresentou, em 06/12/2012 (e-fl. 7927), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 7842 a 7866).

Alegava-se, no pleito, divergência passível de apreciação por esta Turma em três diferentes matérias, restando, todavia, somente duas delas sido admitidas, na forma de exame de admissibilidade de e-fls. 7929 a 7937, a saber:

a) Quanto à exclusão dos levantamentos em que houve a aferição indireta dos salários pagos "por fora":

Alega a recorrente divergência em relação ao decidido, em 17/09/2002, pela 5ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 105-13.892, de ementa e decisão a seguir transcritas:

**Acórdão 105-13.892**

*PROCESSO ADMINSITRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NULIDADE - O lançamento, por constituir-se em um ato administrativo de formalização do crédito tributário, como previsto no art. 142 do CTN, Lei nº 5.172/66, c/c o art. 10 do PAF, Decreto nº 70.235/72, exigiu o legislador, obrigatoriamente, certos requisitos intrínsecos e extrínsecos, que são concorrentes e cumulativos à sua eficácia. A inobservância de tais exigibilidades concorre para a sua nulidade, mormente quando a descrição dos fatos motivadores da exação não contempla a totalidade das matérias nele consignadas, em atendimento ao princípio da unicidade do ato de lançamento.*

*Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar suscitada (de nulidade), para cancelar o lançamento, por constatação de vício formal na sua constituição, dando provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, que rejeitava a preliminar argüida.*

Em linhas gerais, argumenta a recorrente em sua demanda quanto a esta primeira matéria que:

a.1) é cediço que os acórdãos citados (recorrido e paradigma) dão, em face de uma situação fática semelhante, interpretações distintas da legislação tributária. Enquanto o primeiro defende que a ausência de descrição completa do fato gerador no auto de infração implica a improcedência do lançamento, o segundo entende que não. O acórdão paradigma, em primeiro lugar, trata a matéria como preliminar de nulidade. Em seguida, ressalta que tal ausência é um vício formal e, portanto, passível de ser superado. Observa-se inclusive que o paradigma estriba sua conclusão no mesmo dispositivo citado pelo voto vencedor do acórdão recorrido: no artigo 142 do Código Tributário Nacional;

a.2) Segue a Fazenda Nacional que não há razões para julgar improcedente o lançamento. Em primeiro lugar, cumpre tratar a matéria como preliminar de nulidade e não como propriamente o mérito a ensejar a improcedência do lançamento. Ressalta que o próprio voto condutor não chega a afirmar que os fatos geradores não ocorreram, circunstância que esta sim demandaria o cancelamento da exigência.

a.3) Entende que, tal como afirmado no voto vencido, “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”. Ocorre que pela situação discutida nos autos, alega a Fazenda Nacional que desde logo pode-se entender que o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu e, se falha houve, essa foi na motivação do ato, na exposição dos motivos que levaram ao lançamento;

a.4) Cita os artigos 59 e 60 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, e jurisprudência desta Câmara Superior, para defender que não se vislumbra, na situação fática sob análise, prejuízo à defesa do contribuinte, tendo o autuado demonstrado ter pleno

conhecimento dos termos da autuação e dele se defendeu, não havendo, assim, qualquer vício no lançamento a ensejar sua improcedência ou nulidade;

a.5) Entende que uma eventual insuficiência na descrição dos motivos que ensejaram o lançamento não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. A questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder se considerar como insuficientemente descrito;

a.6) Ressalta que, mesmo que vício houvesse, não há que se falar em improcedência da autuação, mas sim em sua nulidade por vício formal. A decisão ora recorrida julgou improcedente o lançamento, porque entendeu que a hipótese fática do fato gerador da obrigação principal não foi devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos, mas em nenhum momento afirmou a não-ocorrência do fato gerador, ou seja, a ausência do motivo do lançamento. Na hipótese em apreço, a ausência de motivação, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-a afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

a.7) Assim, 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, cabível a convalidação no mesmo, na forma do art. 55 da Lei nº. 9.784, de 1999, que se harmoniza com os arts. 59 e 60 do Decreto nº. 70235, de 1972, já anteriormente citados.

Conclui no sentido de que não houve o vício proclamado pela decisão recorrida e, se vício houve no lançamento, o que se admite apenas por amor ao debate, este seria de natureza formal a ensejar a nulidade do lançamento e não sua improcedência.

b) Quanto à caracterização do vínculo empregatício:

Alega a recorrente divergência em relação ao decidido, em 02/12/2009, no Acórdão 2302-000.308, de lavra da 2ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, de ementa e decisão a seguir transcritas:

**Acórdão 2302-00.308**

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 03/07/2006*

*CARACTERIZAÇÃO EMPREGADO, VÍCIO NO RELATÓRIO FISCAL, INCOMPLETO.*

*Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento. A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n 70,235). A*

*descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo. Auto de infração anulado.*

*Crédito Tributário Exonerado.*

*Decisão: por unanimidade de votos, em anular o auto de infração, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior acompanhou o relator somente nas conclusões. Entendeu que se configurou o vício material.*

Quanto à matéria, alega a Fazenda Nacional recorrente que, em se tratando da ausência de demonstração do pressuposto da subordinação jurídica para a caracterização do vínculo empregatício, acórdão recorrido e paradigma divergiram: enquanto a decisão hostilizada entendeu que, por se tratar de mácula na descrição do fato gerador, tal vício ensejaria a improcedência da autuação, o paradigma a tratou como preliminar de nulidade e, prosseguindo, entendeu que tal vício renderia ensejo à nulidade do lançamento por vício formal.

Cabíveis aqui, ainda, os argumentos constantes dos itens "a.3" a "a.7" supra.

Requer assim, o conhecimento do recurso e seu provimento, a fim de que seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade. Subsidiariamente, caso não acatado o pedido formulado no item antecedente, seja anulado o lançamento por vício formal.

Encaminhados os autos à contribuinte para fins de ciência, ocorrida em 29/09/14, esta apresenta, em 06/10/14, contrarrazões de e-fls. 7964 a 7975, onde:

a) Entende que em nenhum momento o voto do Acórdão recorrido acena com a decretação de vício no lançamento, mas sim com a improcedência do lançamento, daí que a distinção da natureza entre vício formal e material não pode ser legitimamente convocada a sustentar divergências para fins de processamento do recurso especial, Entende que no Acórdão recorrido não há reconhecimento de deficiência na caracterização do vínculo ou na demonstração dos supostos pagamentos por fora, mas sim que não há provas de suas ocorrências, não havendo tributo posto que demonstrada a ocorrência da hipótese de incidência;

b) Ressalta que não há similitude de razões de decidir, daí a Fazenda Nacional não ter caracterizado analiticamente a divergência, argumentando, ainda, se tratar a argumentação da Fazenda Nacional de tese superada, na forma do art. 10 do art. 67 do anexo II do Regimento Interno deste CARF.

c) No mérito, pugna pela fragilidade da acusação fiscal no que tange à caracterização do vínculo de emprego entre os empregados da PL Consultoria e os supostos pagamentos por fora. Entende que a PFN quer convencer essa turma da CSRF a reconhecer que a falta de comprovação do fato gerador, na hipótese, não seria caso de improcedência, mas sim de nulidade, pretendendo que uma relação jurídica que nunca existiu ou nunca se estabeleceu,

posto não provada no auto de infração, possa ser ressuscitada por meio de um novo lançamento;

d) Reconhece que, quando houver falhas na formalidade do lançamento de ofício, em face do art. 173 acima, o mesmo lançamento poderá ser produzido, apenas com a correção do erro formal detectado. No entanto, vício formal não se confunde com a ausência de materialidade da infração apontada pela autoridade responsável pelo lançamento. O ato de constituição do crédito tributário deve sempre decorrer, ainda que de forma presumida, da demonstração da hipótese que gera o dever de pagar o tributo exigido. Sem essa exposição, como já se disse em linhas volvidas, não há relação jurídica que possa conduzir a qualquer dever tributário válido, o que nos leva a concluir que a deficiência em se provar ou demonstrar a razão do nascimento da obrigação tributária não agride a forma, mas sim a essência do lançamento, inapto a irradiar qualquer espécie de efeito.

Requer, assim que não seja conhecido o Recurso Especial interposto, seja por similitude, seja por que a tese nele trazida encontra-se superada e, caso venha a ser conhecido, que no mérito lhe seja negado provimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior - Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende a estes requisitos de admissibilidade.

Quanto aos pontos levantados pelo contribuinte em sede de contrarrazões, faço notar que:

a) Nítido, a partir dos trechos abaixo do voto vencedor do recorrido que, para as situações para as quais se deu provimento ao Recurso Voluntário, **não se convenceu o Colegiado a quo da ocorrência dos fatos geradores em litígio, devido à deficiência na descrição daqueles, verbis:**

(...)

*Tenho entendido que os vícios situados nos pressupostos e condições do lançamento acarretam em declaração de vício formal do mesmo ou no seu saneamento, caso possível. Nessas situações, o ato pode ser feito, sem alteração nos seus aspectos substanciais, posto que a falha localiza-se em elemento exterior ao lançamento.*

*Ao contrário, quando a mácula situa-se nos requisitos do lançamento, deve-se fulminá-lo por vício material, quando a autoridade julgadora esteja convencida de que efetivamente ocorreu o fato gerador, todavia, houve falha na sua descrição, no cálculo do tributo ou na identificação do sujeito passivo.*

(...)

***Nas duas situações, portanto, estamos diante de mácula em requisito do ato de lançamento, qual seja na descrição do fato gerador, a qual não trouxe ao julgador a convicção quanto à ocorrência dos fatos geradores.***

*Assim, tomando como referência os aspectos teóricos acima apresentados, posicionome pela invalidade parcial do lançamento da mesma forma que a Relatora, todavia, não por vício formal, mas por **improcedência parcial** das contribuições lançadas.*

Ou seja, se trata, aqui no recorrido, a descrição dos fatos geradores como elemento necessário à convicção da ocorrência daqueles fatos geradores, resultando de mácula naquela descrição, além de uma mera falha, a improcedência quanto aos valores em litígio.

No caso do primeiro paradigma (Acórdão nº. 105-13.892), o que se tem é a completa ausência da descrição dos fatos geradores, à qual se atribuiu a natureza de vício formal, daí podendo se depreender que também no caso em questão, repita-se, **fundamentada, pelo recorrido, a não convicção da ocorrência dos fatos geradores pela mácula na descrição dos fatos geradores**, também estabelecesse o Colegiado paradigmático a mesma consequência, qual seja, a decretação de nulidade por vício formal e não sua improcedência parcial.

Daí plenamente caracterizada a divergência interpretativa quanto à primeira matéria admitida (improcedência do lançamento quanto aos valores pagos por fora), uma vez que, enquanto no paradigma se estabelece o critério jurídico de atribuir à ausência de descrição do fato gerador a consequência de decretação de nulidade por vício formal, no recorrido se estabeleceu, a partir de mácula em tal descrição, a improcedência do lançamento referente à empresa PL Contábil e aos levantamentos 41 a 56 e 62.

Ainda, agora quanto aos segundos paradigma e matéria em análise (Acórdão nº. 2302-00.308, o referido *decisum* é bastante claro em estabelecer que, no caso de falta de existência de motivo (ali estabelecido como sinônimo de ocorrência do fato gerador), a consequência jurídica seria a nulidade do auto por vício formal e não a improcedência do lançamento (vide último parágrafo de fl. 2 do referido Acórdão). Daí nitidamente caracterizada a diferença de critérios jurídicos também quanto à matéria de caracterização de vínculo empregatício;

b) Quanto ao requisito de demonstração analítica da divergência, o posicionamento esposado por esta Turma é no sentido de conhecer do Recurso Especial, seja ele do contribuinte ou da Fazenda Nacional, sempre que se possa depreender a divergência arguida a partir do teor da argumentação recursal, o que se observa nos presentes autos;

c) A superação da tese para fins de eventual não seguimento de Recurso Especial só se dá através da edição de Súmula deste CARF contrária àquela tese, consoante art. 65, §3º. do anexo II ao Regimento Interno deste CARF em vigor, não se encontrando, porém, a questão em litígio na situação acima. Assim, não se trata a argumentação da recorrente de tese superada simplesmente por haver julgados no âmbito desta CSRF, em outros autos, em sentido contrário ao ali esposado.

Assim, conheço do Recurso Especial e passo à análise de mérito, quanto às matérias admitidas.

Inicialmente, faço notar que, quanto à distinção entre vício formal e material, alinhio-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Célia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

*O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.*

*Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.*

*Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.*

*A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.*

*O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.*

*No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.*

*Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente*

***processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.***

(...)

*A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.*

(...)"

Aplicando tais considerações ao caso em tela, verifico que:

a) Quanto à exclusão dos levantamentos em que houve a aferição indireta dos salários pagos "por fora" (e-fls. 4778 e seguintes):

A partir da análise dos elementos de e-fls. 6644 a 6661 (em especial os indícios de e-fls. 6646 a 6661), verifico ter sido produzida, nos autos, robusta prova indiciária acerca da praxe da empresa de realização de pagamentos "por fora" da contabilidade, em adição à remuneração paga pela autuada, inexistindo qualquer dúvida quanto à correta aplicação da regra matriz de incidência em seus critérios material, espacial, temporal e pessoal.

Especificamente quanto ao critério quantitativo, ressalto que, quanto à utilização do percentual de 15%, foi muito feliz o auditor em respaldar o procedimento como amplamente favorável ao contribuinte, na forma de excerto de e-fls. 6659 a 6661, *verbis*:

*855. Pois bem, uma vez constatado e comprovado que a empresa TRANSMAGNA TRANSPORTES LTDA não registrou em sua contabilidade, nem na contabilidade que elaborou em nome das supostas "empresas" fictícias relacionadas neste relatório fiscal, o movimento real das remunerações pagas aos segurados a seu serviço, restou a esta auditoria aplicar o § 6º, do Artigo 33, da Lei 8.212/91, com vistas a apurar por meio de aferição indireta o montante das contribuições previdenciárias efetivamente devidas pelo sujeito passivo.*

*856. Assim, para aferição dos valores das remunerações oficiosamente pagas foi estabelecido pela autoridade fiscal o percentual de 15% sobre os valores de todas as remunerações formalmente informadas pela empresa TRANSMAGNA TRANSPORTES LTDA nos documentos elaborados em seus CNPJ e/ou nos CNPJ das "empresas" fictícias relacionadas no presente relatório fiscal.*

*857. Portanto, o percentual de 15%, acima mencionado, foi aplicado sobre os valores das remunerações inseridas pela empresa nas GFIP elaboradas em seus CNPJ, bem como, nos CNPJ das supostas "empresas" fictícias. Na ausência destes documentos em determinada competência e/ou CNPJ, e existindo*

*folhas de pagamento correspondentes, o referido percentual foi aplicado sobre os valores inseridos nestes documentos. E finalmente, na ausência de GFIP(s) e folhas de pagamento, o percentual de 15% foi aplicado sobre os valores inseridos pela empresa nas RAIS.*

*858. Cabe esclarecer que o percentual de 15% sobre os valores das remunerações oficiais pagas pela empresa TRANSMAGNA TRANSPORTES LTDA, utilizado por esta auditoria como parâmetro de aferição indireta das remunerações oficiosas pagas pela mencionada empresa, foi adotado pela ausência, no caso concreto, de outro critério que esta autoridade julgasse mais e apropriado, sendo ele, diga-se de passagem, extremamente conservador.*

*859. De fato, a experiência de muitos anos de trabalho deste Auditor Fiscal habilita-o a afirmar com absoluta tranqüilidade que determinada empresa, ao decidir trilhar pelo caminho da evasão fiscal através da prática freqüente e contínua (modus operandi) do pagamento de remuneração oficiosa ao segurados a seu serviço, nunca o faz em percentual inferior ao que esta Auditoria adotou como parâmetro de aferição.*

*860. Ademais, vimos que nos casos concretos identificados na presente ação fiscal, os pagamentos de remunerações oficiosas atingiram percentuais bem superiores a 100% da remuneração oficialmente declarada, quando o seu destinatário era um dos gerentes de filial da TRANSMAGNA, utilizados fraudulentamente como "sócios-laranjas" nas "empresas" fictícias.*

*861. Contudo, em situação outrora relatada, no qual a Justiça reconheceu o pagamento "por fora" envolvendo um funcionário ocupante do cargo de motorista, o percentual reconhecido pelo Poder Judiciário é ainda relevante, mas cai para pouco mais de 40% do salário oficialmente declarado (vide página 310 deste relatório).*

*862. Realmente, na prática, é comum a redução gradativa do percentual de remuneração oficiosa paga aos segurados em relação às respectivas remunerações oficialmente registradas, à medida que o nível do cargo na estrutura da empresa decresce, não podendo se descartar até mesmo a possibilidade de que alguns cargos (normalmente os cargos da base das tabelas remuneratórias) nem recebam os chamados salários "por fora".*

*863. Mas enfim, ainda que haja situações extremas, isto é, cargos que recebam percentuais exorbitantes de salários oficiosos e cargos que não recebam tal tipo de remuneração, esta auditoria tem plena convicção de que o percentual de 15% aplicado sobre os valores totais das remunerações oficialmente informadas, com vistas a aferir indiretamente o valor total das remunerações oficiosamente pagas, considerando, então, um cargo pelo outro, é muito coerente e porque não dizer, bastante conservador.*

864. *A propósito, a pegar pela média dos casos concretamente identificados e comprovados, este percentual seria muito mais elevado. Contudo, esta auditoria não crê que este fosse o caminho mais acertado e justo para resolver a questão. Não temos dúvida, pois, que o § 6º, do artigo 33, da Lei 8.212/91, deve ser mesmo e indiscutivelmente aplicado, sempre que a contabilidade da empresa não registre o movimento real das remunerações, mas sempre cuidando para que haja razoabilidade.*

865. *Os valores das remunerações oficialmente registradas, bem como das remunerações oficiosas aferidas indiretamente por esta auditoria, constam dos quadros correspondentes aos doc. CCL)000/11, CCLJOO(VIII e CCLXXXIX, anexos, e também do Relatório denominado "DISCRIMINATIVO DO DÉBITO" (doc. III), consoante será melhor abordado no capítulo VII — "DO LEVANTAMENTO DO DÉBITO".*

1991: A propósito, estabelece o art. 33, §6º. da Lei nº. 8.212, de 24 de junho de

**Lei 8.212/91**

Art. 33 (...)

(...)

*§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, **cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.***

Trata-se aqui, assim, da fixação do percentual em 15% de utilização, pela autoridade fiscal, de prerrogativa legalmente estabelecida, de forma correta (vide, em detalhes, e-fls. 4779 e seguintes), a partir de existência de robustas provas indiciárias, não havendo que se falar, aqui, em vício na aplicação da regra matriz de incidência (norma introdutora), sendo de se descartar, assim, a ocorrência de vício material.

A propósito, ainda, que, note-se, entenda este Conselheiro não ter se observado nos autos qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte quanto à matéria, em especial a partir da detalhada fundamentação acima reproduzida (estabelecido legalmente, ainda caber, *in casu*, à empresa o ônus da prova em contrário), entendo que a possível inexistência de vício gerador de nulidade não mais se encontra em litígio, uma vez rejeitada a admissibilidade quanto à primeira matéria apresentada pela Recorrente em seu pleito, fazendo com que a nulidade por cerceamento de defesa constatada pelo Colegiado *a quo* se trate de matéria transitada em julgado.

Destarte, adoto aqui como razão de decidir a conclusão de e-fl. 7836, do voto vencido da Relatora do recorrido, para concluir, quanto aos levantamentos abrangendo os pagamentos "por fora", pela existência de nulidade por vício formal, *verbis*:

"(...)

*Quanto a este ponto entendo que restou constatado a prática de pagamentos por fora, porém entendo que o auto de infração carece de mais elementos que pudessem, primeiramente atribuir com certeza o percentual desse pagamento por fora, em relação a todos os empregados da empresa TRANSMAGNA, inclusive em relação aos trabalhadores originalmente vinculados as empresas fictícias e que por ocasião do procedimento fiscal, acabaram por vinculados na condição de empregados para efeitos previdenciários a empresa TRANSMAGNA.*

*Com isso não estou atribuindo razão ao recorrente no sentido de que os pagamentos não existiram, posto o indício trazido pelo auditor, mas que entendo que o arbitramento de 15% da base de cálculo paga a todos os empregados não encontra-se devidamente demonstrada, ensejando o cerceamento do direito de defesa, razão porque excludo do lançamento os levantamentos 41 ao 56 e 62 por vício formal na constituição do lançamento, pela falta da devida indicação dos argumentos para extensão do arbitramento a totalidade de empregados.*

*(...)"*

Assim, quanto à matéria, dou provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para declarar a nulidade por vício formal do lançamento no que diz respeito à tributação referente aos levantamentos 41 a 56 e 62.

b) quanto à exclusão dos valores de remuneração dos empregados da empresa PL Contábil ( por não caracterização de subordinação jurídica):

Entendo que, aqui, dependeria a correta aplicação da regra matriz de incidência em questão (art. 22, I da Lei nº. 8.212, de 24 de junho de 1991) da caracterização (ainda que através de provas indiciárias) de subordinação jurídica dos empregados da empresa PL Contábil à autuada, de forma a que, uma vez comprovado o liame empregatício, se pudesse caracterizá-los como empregados da autuada, dando azo à aplicação do art. 22, I da Lei nº. 8.212, de 1991. Quanto a tal caracterização, acedo aqui ao mesmo posicionamento do voto vencido do recorrido, de e-fls. 7831, *verbis*:

*(..)*

*Contudo, nesse ponto não concordo com a ilustre autoridade fiscal em determinar o vínculo dos empregados da empresa PL contábil a empresa TRANSMAGNA, pelo simples fato que não foi possível identificar subordinação jurídica dos empregados da PL com a empresa notificada. Analisei de forma detalhada a narrativa da autoridade fiscal, quanto ao patrimônio da empresa PL, porém faltou quanto a este ponto, identificar o direcionamento gerencial contínuo da empresa TRANSMAGNA em relação a empresa PL, posto tratar-se de atividade meio, em sede diversa da empresa notificada, sem que restasse demonstrada a “confusão de prestação de serviços” tão bem demonstrada pelo auditor em relação a todas essas empresas fictícias de serviços de transporte. Dessa forma, entendo deva ser excluído do lançamento o levantamento referente aos empregados formalmente vinculados a empresa PL contábil.*

Verifico que, ainda que os indícios descritos pela autoridade fiscal em seu relatório de fls. 4750 e seguintes produzissem robusta prova indiciária no sentido de se tratar a PL contábil de empresa cujo patrimônio é de procedência duvidosa, tais indícios são insuficientes para que se possa estabelecer se trataram os empregados daquela empresa, em realidade, de empregados da Transmagna Transportes Ltda.

Ainda a propósito, mas agora contrariamente ao estabelecido naquele mesmo voto vencido, entendo que, em não havendo tal comprovação do requisito de subordinação jurídica (requisito necessário à caracterização de segurado empregado da autuado), nem mesmo através de provas indiciárias, restou desrespeitado, quanto aos valores de remuneração de empregados da PL contábil. o critério material da hipótese de incidência prevista no art. 22, I da Lei nº. 8.212, de 1991, bem assim seu critério pessoal (uma vez que não demonstrado que o sujeito passivo aqui objeto de lançamento se revestia da qualidade de empregador), daí caracterizado, em meu entendimento, vício material no lançamento quanto a tais valores.

Ou seja, a partir das considerações acima, julgo se estar, quanto aos valores de remuneração dos empregados da empresa PL Contábil, na seara de incorreção na norma introduzida, ou seja, na aplicação da regra matriz de incidência, uma vez que não se identifica, nos autos, elementos capazes de estabelecer a subordinação jurídica dos empregados daquela empresa à Transmagna Transportes Ltda., e, assim, me posiciono que houve, nos autos, quanto a tais valores, nulidade decorrente de vício de natureza material, acarretando a insubsistência (improcedência) do auto de infração.

Diante do exposto, quanto a esta segunda matéria conhecida, me posiciono no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

### **Conclusão:**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para declarar a nulidade por vício formal do lançamento referente aos levantamentos 41 a 56 e 62 da NFLD em análise.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior

### **Declaração de Voto**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Concordando integralmente com o voto do ilustre relator, que ao meu ver, conseguiu de forma muito objetiva e eficiente destacar as diferenças entre vício material e vício

formal, a presente declaração tem por objetivo, apenas, esclarecer minha mudança de posicionamento quando a ter excluído no acórdão recorrido o levantamento "PL Consultoria" por vício formal e, agora, ter concordado com a aplicação da tese de tratar-se de vício material.

Na verdade meu posicionamento acerca do que entendo ser vício formal ou material mantém-se o mesmo, qual seja, entendo que a falta da descrição pormenorizada no relatório fiscal 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 destaque abaixo em trecho já presente no meu voto vencido do acórdão recorrido:

*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 falhou 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.*

Nessa concepção, no eu entender, o vício material confundiu-se com o próprio provimento do recurso, posto que a fiscalização, com as informações constantes do autos não conseguiu provar a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso concreto não foram apresentados elementos suficientes para determinar a vinculação dos empregados da PL com a empresa Transmagna, razão pela qual deve ser anulado esse ponto por vício material, como encaminhou o relator.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera