



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.721509/2015-78
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-010.845 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2022
Embargante TITULAR DE UNIDADE RFB
Interessado HOTEL BOURBON DE FOZ DO IGUAÇU LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

São cabíveis Embargos de Declaração para sanar obscuridade, omissão, contradição ou erro material porventura existentes no Acórdão. Constatada a existência de contradição no acórdão embargado, impõe-se o acolhimento dos embargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos, que se integram à decisão embargada com efeitos infringentes e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário interposto, acolhendo-se a preliminar de nulidade do lançamento fiscal por vício material, restando prejudicada a análise das demais razões recursais. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz e Diogo Cristian Denny, que rejeitaram referida preliminar. Os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino e Diogo Cristian Denny manifestaram intenção em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração (p. 3.267) opostos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/POR), em função de suposta contradição verificada no Acórdão nº 2402-007.241 (p. 3.219).

Em grau de juízo de admissibilidade (p. 3.273), os embargos foram admitidos para apreciação e saneamento da contradição apontada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

Nos termos da Portaria nº 8.112, de 20/3/20, que, por motivo de força maior, reconhecido nacionalmente, decorrente da Covid-19, determinou a suspensão dos prazos para a prática de atos processuais no âmbito do CARF de 20/3/20 até 30/4/20, tem-se como tempestivos os presentes embargos.

Nos termos do Despacho de Admissibilidade (p. 3.273), tem-se que:

A embargante apontou contradição nos seguintes termos (fls. 3.268 e 3.269):

(...)

Da leitura dos autos do processo, entende-se assistir razão à Embargante.

O acórdão embargado fundamentou a decisão de anular a decisão de primeira instância baseado na premissa que o Contribuinte não foi intimado acerca dos documentos trazidos na resposta à diligência.

(...)

Entretanto a DRJ/RPO aponta, em seus embargos, que, ao contrário do que alega o acórdão embargado, o documento de fl. 3.106 (AR de intimação da autuada) comprova a regular intimação que precedeu ao julgamento da 9ª Turma de Julgamento.

De fato, consta à fl. 3.104, despacho da DRF/FOZ, datado de 29/8/16, encaminhando os autos ao Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário (SECAT) daquela Delegacia, para reabertura de prazo de defesa de 30 (trinta) dias, conforme despacho de diligência da Delegacia de Julgamento de fls. 3.077 a 3.081.

Em seguida, foi anexada, à fl. 3.106, imagem do Aviso de Recebimento, datado de 31/8/16, que descreve como conteúdo: "Informação Fiscal - Diligência Delegacia de Julgamento".

Em 14/10/16, a SECAT propõe a devolução dos autos à DRJ/RPO, com a seguinte informação (fl. 3.108):

Sabendo que o SEFIS concluiu a diligência solicitada e que o contribuinte não se manifestou após a ciência dos fatos, proponho a devolução do processo à DRJ/POR para prosseguimento.

(grifo original)

Ainda, quanto à matéria, o Acórdão de Impugnação nº 14-63.722, de 19/1/17, assim dispôs (fl. 3.115):

Da Diligência:

Conforme despacho de fls. 3.077/3.081, os autos foram encaminhados para diligência fiscal, para que fosse providenciada a juntada dos documentos mencionados no item "32.h" do Relatório Fiscal, os quais não se encontravam presentes nos autos. Em atendimento, foram trazidos aos autos os documentos de fls. 3.084/3.102.

Regularmente cientificada para se manifestar (fls. 3.106), quedou-se inerte a autuada.

Neste esboço, nos termos do próprio Despacho de Admissibilidade em questão, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, tendo em vista que, ao contrário do quanto decidido por meio do Acórdão ora embargado, a Contribuinte foi regularmente cientificada dos termos da diligência fiscal.

Assim, impõe-se o acolhimento dos presentes Embargos, com alteração de decisão do acórdão de recurso voluntário.

Para tanto, socorro-me aos fundamentos do voto vencido objeto do Acórdão nº 2402-007.241, da lavra do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, *in verbis*:

Nulidade por infração ao art. 9º do Decreto 70235/72

Com razão, o sujeito passivo defende a tese de nulidade do lançamento, por infração ao art. 9º do Decreto 70235/72, cuja redação é a seguinte:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

É que as autoridades lançadoras da Receita Federal do Brasil, quando da lavratura e notificação dos autos de infração, não anexaram uma série de documentos mencionados no relatório fiscal, os quais, no seu entender, demonstrariam a existência de pessoas jurídicas interpostas (pejotização). Isso levou a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) a determinar a realização de diligência, nos seguintes termos:

Da diligência:

Considerando a alegação da autuada de que não foram juntados os elementos mencionados pela fiscalização no item “32.h” do Relatório Fiscal (fls. 2.988/2.990);

que tais elementos, de fato, não foram localizados nos autos; que nos termos do artigo 9º do Decreto 70.235/72, os processos deverão estar instruídos com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito;

Faz-se necessário o retorno do presente processo ao órgão lançador para que proceda a juntada de tais elementos, não sendo suficiente apenas a menção a documentos juntados em outro processo.

Conclusão:

Após as providências solicitadas, deverá ser reaberto à autuada o prazo de defesa de 30 (trinta) dias.

À DRF de origem.

Ora, entendo que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo (art. 14 do Decreto) e que a DRJ não tem competência para alterar ou complementar o lançamento, muito menos para determinar a adoção de medidas que visem à comprovação dos fatos geradores. A competência para a comprovação dos fatos é privativa da autoridade administrativa, conforme prevê o art. 142 do CTN e o art. 9º do Decreto supra mencionado. Não só não há norma autorizando o órgão de julgamento a aperfeiçoar o ato de constituição do crédito tributário, como há norma impeditiva nesse sentido, pois o CTN é indubitoso ao atribuir competência privativa à autoridade administrativa, ao passo que o órgão de julgamento de primeira instância somente tem competência para julgar (art. 25, inc. I, do Decreto).

O art. 29 do Decreto, ao prever que a autoridade julgadora poderá determinar as diligências necessárias à elucidação das provas, obviamente pressupõe que o processo já esteja instruído (“na apreciação da prova”), mas de forma alguma admite que o órgão de julgamento determine a sua complementação, para agravar a situação do sujeito passivo. Em verdade, o órgão julgador deve manter-se equidistante e imparcial, podendo determinar a realização de diligências apenas sobre as provas já produzidas e cujo

esclarecimento seja necessário, mas jamais para permitir que a autoridade lançadora possa vir a complementar o lançamento eventualmente deficiente, no seu aspecto probatório.

Da mesma forma que o contribuinte tem o ônus de instruir a sua impugnação com os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, a autoridade administrativa tem o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador no ato do lançamento (e esse ônus é dele, e não da DRJ), sob pena de nulidade ou improcedência da autuação. Este colegiado tem sido rigoroso com os contribuintes no tocante à preclusão probatória, e não se pode admitir que a administração tributária tenha um tratamento mais benevolente.

Ao não anexar aos autos inúmeros documentos mencionados no relatório fiscal, o que deu azo à diligência determinada pela DRJ, as autoridades lançadoras da Receita Federal prejudicaram o direito de defesa do sujeito passivo, violando não só o art. 9º retro mencionado, mas também, e sobretudo, o art. 59, inc. II, do Decreto 70235, segundo o qual são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E, veja-se, o § 1º desse art. 59 preleciona que a nulidade prejudica os atos posteriores que dele dependam, sendo que, na minha ótica, é inquestionável que o lançamento depende da devida instrução probatória pela autoridade competente - a autoridade administrativa da Receita Federal do Brasil, e não a DRJ.

Como bem frisado pela recorrente em sua defesa, nesse ponto não se discute a valoração das provas, mas sim os efeitos do descumprimento, pela autoridade lançadora, efeitos que, no meu entender, implicam violação ao direito de defesa e consequente nulidade do lançamento, ato este dependente da instrução das provas expressamente mencionadas no relatório das autuações.

Nesse contexto, entendo que deve ser reconhecida a nulidade do lançamento, por vício material.

E digo vício material, porque a autoridade administrativa, ao realizar um lançamento com esse grau de cerceamento, obviamente distancia-se da verdade dos fatos, de tal modo que há sim vício relativo à materialidade do fato jurídico tributário, fato este dependente das provas que não foram anexadas no momento oportuno. Cogitar-se-ia de mero vício formal (ou erro de forma), se, por exemplo, o auto contivesse simples incorreções que não acarretassem dificuldades ao direito de defesa do sujeito passivo, tanto é assim que o lançamento realizado com base no art. 173, inc. II, do CTN, não pode introduzir novos fatos, tampouco basear-se em outros elementos de prova, que não aqueles elementos já colhidos no lançamento originário anulado por vício formal. Segue abaixo precedente deste Conselho a respeito da matéria:

PREVIDENCIÁRIO. VERDADE MATERIAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. É um princípio específico do processo administrativo. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. Se o lançamento contiver vício estiver instalado na produção, em sua dinâmica, com defeito na composição, mediante explícita presunção e ausência de provas, ônus do sujeito ativo, ensejará a nulidade dado que maculado de vício material comprometedor do crédito e da sua motivação. Recurso Voluntário Provido em Parte

(CARE, acórdão 2403-002.882, julgado em 20/01/2015)

A despeito disso, passo à análise das demais matérias suscitadas em sede de recurso, caso eu seja vencido neste tópico.

A propósito, muito embora a recorrente afirme o contrário, é importante mencionar que ela foi sim intimada após a juntada aos autos dos documentos pelas autoridades lançadoras da Receita Federal do Brasil, conforme diligência determinada pela DRJ. Às fls. 3104/3106 do e-Processo constam, respectivamente, o despacho de encaminhamento determinando a reabertura do prazo de trintas dias para defesa, bem como o aviso de recebimento comprobatório da ciência do sujeito passivo.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, reconhecendo-se a nulidade do lançamento fiscal, por vício material.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, alterando-se o resultado do julgamento do recurso voluntário **de** “anular a decisão de primeira instância para que seja proferida nova decisão após a realização de intimação do Contribuinte acerca dos documentos trazidos na resposta à diligência, com expressa ciência do prazo de 30 dias para que, a seu critério, apresente manifestação” **para** “dar provimento ao recurso voluntário, acolhendo-se a preliminar de nulidade do lançamento fiscal por vício material. Prejudicada a análise das demais razões recursais”.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino

Em exame ao Acórdão embargado verifiquei no voto vencedor, ao discordar do juízo de nulidade dado no voto vencido, identificou o primeiro, de modo claro e perfeito, que a autoridade fiscal baseou alguns de seus argumentos sobre prova que deixou de juntar aos autos, **sendo essa falta suprida, após diligência e antes do julgamento de primeiro grau**, não representando efetivo prejuízo ao recorrente.

Portanto, entendeu o colegiado da presente turma, por maioria de votos e em 08/05/2019, **não ter ocorrido cerceamento do direito de defesa**, aplicando-se o entendimento do formalismo moderado, com o foco na verdade material, donde julgou desnecessário o afastamento do exame de mérito pela “simples existência de erros e vícios sanáveis”.

Contudo, errou o acórdão ao entender que não foi oportunizada ao contribuinte a possibilidade de conhecer e contradizer os elementos de prova trazidos por ocasião da diligência e antes do julgamento de primeira instância, dando azo à oposição dos presentes embargos, **já que consta AR de intimação do recorrente, fls. 3.106, justamente para esse fim**.

O entendimento pela nulidade, por vício material, adotado pelo voto vencido do acórdão embargado e seguido pelo relator neste julgamento, **para uma falha na juntada de documentos, devidamente suprida após diligência**, com meu mais profundo respeito, é substancialmente divergente do meu, pois primeiramente dou destaque que **a omissão não importou em preterição do direito de defesa, claramente oportunizado antes mesmo da decisão de primeiro grau**, traduzindo-se naquelas irregularidades taxadas no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, que abaixo transcrevo:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

De outro lado, o art. 59 de referido decreto, que trata das nulidades, precisa ser interpretado sistematicamente, considerando, entre outros, o art. 60 e também o *caput* do art. 9º desta norma:

Art. 59. São nulos:

I - **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;** (grifo do autor)

II - **os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.** (grifo do autor)

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 9º - A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como se depreende da leitura do art. 9º, *caput*, acima transcrito, há um dever de instrução do auto de infração com todos os elementos de prova, MAS inexiste ligação, a priori, do descumprimento deste dever a uma nulidade, tal como preterição do direito de defesa, despacho ou decisão tomada por autoridade incompetente, visto que pode também se traduzir a irregularidades e incorreções, **a depender do caso e foi exatamente o ocorrido**, que não obstaculizou a possibilidade do contribuinte se defender.

Ante o exposto, voto no sentido de acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringente, alterando-se o resultado do julgamento do recurso voluntário de “anular a decisão de primeira instância para que seja proferida nova decisão após a realização de intimação do Contribuinte acerca dos documentos trazidos na resposta à diligência, com expressa ciência do prazo de 30 dias para que, a seu critério, apresente manifestação” para “negar provimento ao recurso voluntário, rejeitando as preliminares”.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino

Declaração de Voto

Conselheiro Diogo Cristian Denny

Como constou do voto do relator, o lançamento foi anulado, por vício material, com supedâneo no art. 9º do Decreto 70.235/72, devido ao fato de alguns documentos (item 32.h do Relatório Fiscal), por lapso, não terem sido carreados aos autos no momento da formalização do Auto de Infração.

Em primeiro lugar, observo que a juntada dessa prova (item 32.h) foi cientificada em 31/08/2016 (fl. 3.106). Logo, considerando que o lançamento abarca o período de 01/01/2011 a 31/12/2012, e que houve qualificação da multa de ofício¹, a ciência se deu dentro do prazo decadencial de cinco anos, contado à luz do art. 173, I, CTN.

Ademais, analisando o Relatório Fiscal (fls. 2.969/3.001), constato que as autoridades fiscais carream aos autos um vasto conjunto probatório, de aproximadamente 3.000 páginas, comprovando existir elementos característicos de uma relação de emprego nas contratações de algumas pessoas jurídicas promovidas pelo contribuinte, motivando o lançamento das respectivas contribuições previdenciárias.

Deveras, foram analisados e juntados todos os contratos firmados com essas pessoas jurídicas, além de notas fiscais e recibos de reembolso, demonstrando que, em todas as contratações, haviam nítidos contornos de relação empregatícia (pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade - fls. 2.972/2.987).

Além disso, da análise das notas fiscais, os auditores extraíram diversos outros elementos que comprovaram a ocorrência de “pejotização”, a ver:

32. A análise das notas fiscais apresentadas, juntamente com os contratos de prestação de serviços, foi constatado que praticamente todas as empresas emitentes das notas fiscais apresentam muitas características em comum, a saber:

- a) As notas fiscais das empresas foram emitidas exclusivamente para a notificada – Hotel Bourbon de Foz do Iguaçu, com numeração sequencial e baixa, que indicam que as empresas foram constituídas para esta prestação de serviço;
- b) O endereço do estabelecimento dos prestadores de serviço, constante nas notas fiscais emitidas, coincide, quase que na sua totalidade, com o da própria residência do titular da firma individual e/ou de algum dos sócios que compõe a sociedade por cotas de responsabilidade limitada.
- c) Empresas individuais e sem empregados, exceto as empresas Maschio Consulting Ltda (o qual tem a esposa como sócia) e Albertinos & Priscos Ltda;
- d) Das empresas que apresentam DIPJ, todas são tributadas pelo lucro presumido. Algumas não apresentam DIPJ, como por exemplo, C. A. da Silva Pinto, Flávia Bortolazzo, S. R. de Carvalho, entre outros;

¹ ainda que fosse cancelada a multa de ofício, caberia apenas julgar decaído o período alcançado pela decadência (competências janeiro a agosto de 2011), nos termos do art. 150, §4º, CTN, e não anular todo o lançamento fiscal.

e) O Endereço do e-mail constante no cabeçalho de algumas notas fiscais referem-se a e-mail corporativo do Hotel Bourbon:

- *Maschio Consulting* - joao.maschio@bourbon.com.br;
- *Francisco Rendo Calvo* - francisco.calvo@bourbon.com.br;
- *Ricardo José de Carvalho Eventos* - cadastro.corporativo@bourbon.com.br;
- *João Bezerra dos Santos* - joao.bezerra@bourbon.com.br.

f) A descrição genérica dos serviços na nota fiscal, tais como, serviços prestados, serviços de assessoria, não discrimina a natureza de consultoria.

g) Os serviços executados pelas "empresas" contratadas são para exercer cargos de remuneração mais elevada, tais como: diretor financeiro, gerente geral, gerente de alimentos e bebidas, gestor na área gastronômica, etc.

i) Em pesquisa na INTERNET foram identificados muitos textos de sites divulgadores do Turismo, que trazem notícias que identificam vários "prestadores" como representantes de áreas operacionais do Hotel Bourbon. Tais pessoas exerciam (ou exercem ainda) cargos diretivos do Hotel, como JAIME DE OLIVEIRA SANTOS, JOÃO FERNANDO MASCHIO, JOSÉ OZANIR CASTILHOS DA ROSA, MARCELO ANDRÉS ARANEDA VELIZ, RONALDO ALBERTINO e WALTER STRUB, que têm cargos de Diretores/Gerentes nas diversas áreas de atuação da empresa.

Outrossim, foram juntados documentos da contabilidade que demonstraram a existência de lançamentos contábeis registrando o pagamento de diversas despesas para os "prestadores de serviço", tais quais: despesas de viagens, reembolso de despesas de viagens, pagamento de seguro de veículo e pagamento de plano de saúde.

Por fim, as autoridades fiscais demonstraram haver cláusula de "aviso prévio indenizado" nos distratos de alguns "prestadores de serviço".

Todo esse robusto conjunto probatório é hábil para comprovar todos os fatos jurídico-tributários objeto do lançamento tributário.

Observe que os documentos que, por lapso, não foram juntados pelas autoridades fiscais (item 32.h), referiram-se a outra auditoria fiscal realizada (Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 09.10.600.2012.00270), sendo basicamente cópia de e-mails, correspondências internas da empresa e pesquisas na internet (fls. 3084/3102).

Imperioso observar que tais provas não eram desconhecidas pelo contribuinte, uma vez que se tratam de documentos próprios (e-mails e correspondências internas) colhidos em outro procedimento fiscal, tendo sido devidamente informado o número do MPF. Ademais, os trechos de interesse para a atuação (assinatura de e-mails, qualificação de destinatários, dentre outros) foram transcritos no Relatório Fiscal.

De todo modo, ainda que se entenda pela nulidade de tais provas e de sua juntada posterior, determinada pelo órgão julgador a quo, não há que se falar em vício material e nulidade de toda a autuação fiscal, porquanto alicerçada em robusto conjunto probatório presente nos autos e devidamente submetido ao contraditório.

Em outras palavras, ainda que se julgue nula a juntada posterior dessas provas (item 32.h), mesmo que feita dentro do prazo decadencial, deveria apenas ser determinado o desentranhamento dos autos, julgando-se a autuação à luz das demais provas hígidas que remanesceram nos autos, que são, como já demonstrado, mais do que suficientes para comprovar os fatos objeto da autuação fiscal.

Nesse compasso, relembro que, no âmbito do direito processual penal, o art. 157 do CPP determina que as provas ilícitas devem ser desentranhadas dos autos, permitindo-se o julgamento criminal à luz das demais provas coligadas².

Com base no entendimento acima, enfatizando que a ciência das provas posteriormente juntadas se deu dentro do lapso decadencial, e que o lançamento restou fundamentado em amplo e hígido conjunto probatório, carreado aos autos no momento da formalização do auto de infração, julgo inexistente o alegado vício material.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny

² cabendo, aqui, alusão às provas não contaminadas por derivação e as diversas teorias que tratam do tema, a exemplo da teoria dos frutos da árvore envenenada (“fruits of the poisonous tree”) e da doutrina da fonte independente (“independent source doctrine”)