



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.722683/2017-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.098 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	PAULO CESAR COUTINHO DE AZEVEDO FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE.

Não compete à autoridade julgadora de primeira instância realizar aprimoramento no lançamento, mudando os fundamentos utilizados, pois a inovação nos critérios do lançamento afronta a segurança jurídica, viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às alegações estranhas à lide.

Em seguida, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento. Vencido o conselheiro Yendis Rodrigues Costa, que reconheceu vício material. Na sequência, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, tornar nulo o acórdão de primeira instância, com retorno dos autos à instância de origem para prolação de novo julgamento, nos termos do voto do redator. Vencidos os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (relatora) e Cleberson Alex Friess, que rejeitaram a preliminar de nulidade da decisão por inovação do lançamento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Marne Alves Dias. Em razão da nulidade da decisão recorrida, restou prejudicada a apreciação do recurso de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Marne Dias Alves** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de 02 autos de infração de fls. 4/11 e 12/19, lavrados em 06/07/2017 para lançamento de crédito tributário previdenciário, relativo à contribuição previdenciária incidente sobre o período de apuração de 02, 03, 05, 07, 08, 10 a 12/2012, incidente sobre:

- (i) remuneração de segurados na condição de contribuintes individuais, destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS);
- (ii) remuneração dos segurados contribuintes individuais, não descontadas pela empresa de suas respectivas remunerações.

A autuação foi lavrada em face do *contribuinte principal Paulo*, por responsabilidade solidária de direito, em face da *empresa Pirâmides Comércio*, nos termos do art. 124, II do CTN e art. 30, IX da Lei 8.212/91 e responsabilidade solidária de fato em face da empresa CLARA INCORPORADORA LTDA, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Houve arbitramento da receita por aferição indireta e multa de ofício qualificada em 150%, nos termos do art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Conforme o relatório fiscal constou às fls. 20/185 e relatório fiscal específico de fls. 186/193. Da leitura de fls. 27, foi relatado o quanto segue:

“(…)

Todas essas empresas possuem, como elo comum, a presença do Sr. PAULO CÉSAR COUTINHO DE AZEVEDO (CPF 290.128.309-82). Este é sócio da PIRÂMIDES desde sua Primeira Alteração Contratual, em setembro de 1985. De lá para cá, tornou-se administrador das empresas PIRÂMIDES e demais IMOBILIÁRIAS DO GRUPO, em conjunto com outros administradores ou não. É indubitavelmente, o sócio principal do GRUPO PIRÂMIDES.

Já foi dito que cada uma dessas pessoas jurídicas mencionadas possuía, no mesmo domicílio tributário, uma ou mais SOCIEDADES DE CORRETORES. Essas sociedades, na versão apresentada pelas IMOBILIÁRIAS DO GRUPO, trabalhavam em parceria com estas últimas. Essas pessoas jurídicas constituíam de fato o “departamento de vendas” do GRUPO PIRÂMIDES. São elas:

(...)

Após esse exaustivo elenco, reporta-se ao que foi dito anteriormente: o início do procedimento fiscal na **empresa PIRÂMIDES** redundou, dado o fracionamento da atividade empresarial e comercial, na instauração de 12 (doze) outras ações fiscais (excetuadas diligências fiscais também decorrentes, utilizadas basicamente para a coleta de dados, mas originárias do mesmo procedimento).

Convém ainda discriminar as CONSTRUTORAS ASSOCIADAS: são as proprietárias de imóveis novos para as quais, à época, as IMOBILIÁRIAS DO GRUPO prestavam serviços com exclusividade. São elas:

**A) Em Florianópolis/SC:**

- Magno Martins Engenharia Ltda. (doravante denominada MAGNO MARTINS ENGENHARIA) (CNPJ 80.718.331/0001-09) (Diligência Fiscal número 0920100.2016.00056) e Magno Martins Incorporações Ltda. (doravante denominada MAGNO MARTINS INCORPORAÇÕES) (CNPJ 09.610.152/0001-80) (Diligência fiscal número 0920100.2016.00055). Ambas, juntamente com suas obras com CNPJ específicos no período (tais como MME Mediterrâneo Empreendimentos Ltda., MME Victória Empreendimentos Ltda., MME Roma Empreendimentos Ltda., MME Grand Classic Empreendimentos Ltda.), serão tratadas conjuntamente como GRUPO MAGNO MARTINS;
- Empreendimentos Imobiliários Zita S/A (doravante denominada EMPREENDIMENTOS ZITA) (CNPJ 83.041.830/0001-94) (Diligência Fiscal número 0920100.2016.00057) e Zita Incorporações Imobiliárias Ltda.

(doravante denominada ZITA INCORPORAÇÕES) (CNPJ 04.999.929/0001-27) (Diligência Fiscal número 0920100.2016.00054), serão tratadas conjuntamente como GRUPO ZITA;

**B) Em Itajaí/SC:**

- Belmmen Propriety Itajaí Engenharia Ltda. (doravante denominada BELMMEN PROPERTY) (CNPJ 09.912.894/0001-60) (Diligência Fiscal número 0920100.2016.00450), Belmmen Realty Itajaí Engenharia Ltda.  
(doravante denominada BELMMEN REALTY) (CNPJ 05.885.758/0001-78) (Diligência Fiscal número 0920100.2016.00448) e Clara Incorporadora Ltda.  
(CNPJ 09.376.556/0001-51) (doravante denominada CLARA INCORPORADORA) (Diligência Fiscal número 0920100.2016.00449). Essas três, além de obras e/ou coligadas/controladas com outros CNPJ específicos (tais como BM House Engenharia Ltda., Belmmen Propriety Firenze Empreendimentos Ltda., Belmmen

Grand Soleil Incorporação Ltda.), serão tratadas conjuntamente de GRUPO BELMMEN.

Por fim, cabe desde já mencionar as empresas de contabilidade (e seus responsáveis legais) que prestavam serviços às IMOBILIÁRIAS DO GRUPO e às SOCIEDADES DE CORRETORES no período auditado:

- A PIRÂMIDES propriamente dita, AZEVEDO & FILHOS, CHERUBINI e TECH tinham sua documentação contábil processada pela empresa GICON CONTABILIDADE, cujo responsável técnico e legal é o Sr. PAULO STAHLHOFER, CPF 295.816.649-04;
- As demais IMOBILIÁRIAS DO GRUPO (CONTINENTE e NÁUTICO) eram assessoradas pela empresa PARCERIA ASSESSORIA CONTÁBIL (doravante denominada PARCERIA), cujo responsável técnico e legal é o Sr. MAURO ROGER PINTO, CPF 627.175.020-04. Torna-se relevante a menção também à Gerente Contábil da empresa PARCERIA, Sra. DENISIANE GISELE ROSINSKI, CPF 895.969.860-15;
- As SOCIEDADES DE CORRETORES, em sua totalidade (BM, CRI, KONT, MR, NC, PORTUÁRIA e SJ), também tinham assessoria contábil prestada pela empresa PARCERIA. (...)” - destaque desta Relatora

Em breve explanação, destaco que o relatório apontou:

- a) a existência de dois tipos de empresas no grupo:
  1. **Imobiliárias** do Grupo: responsáveis por administrar carteiras de imóveis e relação com vendedores.
  2. **Sociedades de Corretores**: responsáveis por captar compradores e atuar nos plantões de vendas.
- b) A fiscalização concluiu que as “sociedades de corretores” não existiam de fato, servindo apenas como departamentos de vendas das imobiliárias, configurando simulação para evitar recolhimento de contribuições previdenciárias;
- c) que o recorrente figurava como sócio administrador de todas as empresas que compõem o grupo;
- d) que além dele constavam como sócios, sua esposa Rosaura, seu filho Fernando, nas outras empresas do “grupo”, eram sócios outras pessoas, mas sempre em conjunto com o recorrente.

Houve protocolo de impugnação protocolada pelo recorrente e solidário empresa Pirâmides, em peça única, de fls. 5462/5505, alegando, em breve síntese:

- a) a fiscalização teria atribuído responsabilidade tributária a sujeitos que não poderiam figurar legalmente como devedores;

- b) erro material na formação da base de cálculo foram usados critérios equivocados para definir os valores das contribuições devidas;
- c) quanto ao mérito, não se tratar de subordinação, pois se assim fosse o caso, haveria vínculo empregatício;
- d) Se não houvesse, poderia configurar sociedade simples entre corretores, mas não autônomos, face a ausência total de subordinação.

Houve também impugnação do responsável por solidariedade de fato, empresa CLARA, às fls. 6053/6067, alegando em breve síntese:

- a) No mérito, erro na aplicação do art. 124, I, do CTN por inexistência de interesse comum – jurídico;
- b) Impossibilidade da multa qualificada por ausência de comprovação de prática dolosa, dever de aplicação do art. 112 do CTN e princípio do não confisco;

Sobreveio o acórdão de fls. 6080/6211, julgando as impugnações procedentes em parte, para:

- a) manter integralmente os créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração;
- b) manter a responsabilidade solidária da imobiliária integrante de grupo econômico denominado de Grupo Pirâmide, imobiliária Pirâmides Comércio de Imóveis Ltda EPP, na forma do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91 e artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN;
- c) exonerar a responsabilidade solidária da construtora Clara Incorporadora Ltda.

Devidamente intimados, contribuintes recorrente e solidário, houve recurso voluntário de fls. 6212/6263, em peça única, reiterando as mesmas alegações da impugnação.

Há protocolo de petição de fls. 6279/6295 e novamente às 6300/6303 em nome da Clara Incorporadora Ltda., intitulada de contrarrazões ao recurso de ofício.

Houve recurso de ofício em razão da desoneração da construtora.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

## RECURSO DE OFÍCIO

Inicialmente, esclareço que o recurso de ofício está abaixo do limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme a Portaria MF nº 2 de 17 de janeiro de 2023 e a redação da Súmula CARF nº 103, aprovada pelo Pleno em 08/12/2014, a seguir reproduzida<sup>1</sup>

“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”

Por tais razões, não conheço do Recurso de Ofício

## RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade<sup>2</sup>.

### PRELIMINAR

#### 1. Da nulidade da autuação por vício material

Da análise do processo é possível verificar que os fatos geradores, motivos de fato e de direito que justificam o lançamento do crédito tributário em questão estão documentados nos autos.

Ao contrário do que alegam os recorrentes, o auto de infração, especificamente às fls. 07, menciona que a autuação decorre de valores pagos ou creditados a contribuintes individuais, cujo enquadramento legal da infração constou a Lei 8.212/91, 1, art. 22, III e o Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 201, II, § 1º, 2º, 3º, 5º e 8º e alterações posteriores, que destaco:

**“Lei 8.212/91 Art. 22.** A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos **segurados contribuintes individuais** que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).”

**“Decreto nº 3.048/99 Art. 201.** A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

<sup>1</sup> Acórdãos Precedentes: 9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012.

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado **contribuinte individual**; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999) (...)" – destaque da Relatora

Com isso, o lançamento está devidamente motivado e explicitado, dando ao Recorrente a oportunidade à ampla defesa e ao contraditório, ausente quaisquer vícios que possam causar nulidade dos atos praticados pela autoridade fiscal.

Ademais, não procede a informação de recurso de fls. 6215 de que a decisão da DRJ tenha alterado ou corrigido o fundamento legal da autuação. Apesar disso, destaco a alegação do recurso:

"12. Ademais, o **acórdão retificou o fundamento legal** no qual se baseou o enquadramento dos contribuintes individuais para a alínea *h* do inciso V do artigo 12 da Lei n. 8.212/91, ao invés da alínea *g* do mesmo inciso V do artigo 12 da Lei n. 8.212/91." – destaque da Relatora

Assim, a autoridade demonstrou nos autos, pelo relatório, que procedeu à fiscalização, e realizou o lançamento tributário, por ser vinculante e obrigatório, conforme disposto no art. 142 do CTN, ora reproduzido:

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

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

Assim, há plena validade na autuação e no procedimento administrativo fiscal que obedece às determinações do artigo 59 do Decreto 70.235/72, razão pela qual, rejeito a preliminar de nulidade.

Entretanto, por restar vencida na preliminar de nulidade, deixo de apreciar as demais matérias constantes do recurso voluntário, nos termos do art. 114, § 5º, do RICARF/23 que reproduzo:

"Art. 114 (...)

§ 5º A conversão em diligência e a anulação da decisão *a quo* prejudicam apreciação de qualquer outra matéria constante de recurso."

### Conclusão:

Pelas razões acima expostas, não conheço do recurso de ofício. Quanto ao voluntário, conheço parcialmente do recurso e na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, redator designado

Inicialmente, cumprimento a I. Relatora pelo voto proferido, no entanto peço vênia para divergir pelos motivos a seguir.

As recorrentes alegam que a decisão recorrida inovou o lançamento, ao retificar a fundamentação que baseou o lançamento fiscal. Teria havido violação ao devido processo legal, ao amplo direito de defesa e à dupla instância recursal das recorrentes, já que não lhes foi oportunizado, na impugnação, produzir a defesa e as provas necessárias para se afastar uma suposta simulação na operação.

As recorrentes alegam também que houve erro de motivação, o que corresponde a um vício material do auto de infração, pois a autoridade julgadora retificou o fundamento legal do lançamento, no qual se baseou o enquadramento dos contribuintes individuais, para a hipótese da alínea h do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, ao invés da hipótese da alínea g do mesmo inciso V.

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

V - como contribuinte individual:

[...]

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (grifos acrescidos).

Pois bem.

Quanto ao lançamento, assim consta no item V, Fundamento Legal do Crédito Previdenciário, do Relatório Fiscal, indicando que os corretores estariam enquadrados na alínea "g" do inciso "V" do artigo 12 da Lei nº 8.212/1991:

O corretor de imóveis ou consultor imobiliário pessoa física é segurado obrigatório da previdência social. No caso específico do GRUPO PIRÂMIDES, os corretores que atuaram em suas negociações se enquadraram na categoria de contribuintes individuais, conforme artigo 12, V, g, Lei nº 8.212/1991:

Porém, o julgador de primeira instância entendeu por bem retificar a fundamentação legal, reconhecendo a inexistência de eventualidade na prestação de serviços dos corretores.

Houve a alteração do enquadramento legal, que passou a ser na alínea h do mesmo inciso V do artigo 12, h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (grifos acrescidos).

A razão dada para a troca de enquadramento foi que os serviços prestados pelos corretores não foram em caráter eventual, mas sim habitual e permanente.

A decisão de primeira instância, em relação à troca de enquadramento dos corretores como contribuintes individuais, assim se posicionou para justificar a mudança, reconhecendo inclusive que os argumentos da autuada ficaram prejudicados:

Por fim, temos a questão da eventualidade. Realmente, penso que neste caso, toda a questão argumentativa desenvolvida pelo contribuinte sobre a eventualidade encontra-se prejudicada, seja pelo fato de que os serviços prestados pelos corretores não o foram em caráter eventual, mas sim habitual, seja pelo fato de que em relação ao tomador dos serviços a atividade de corretagem lhe constitui o cerne de sua atuação, de forma que não houve um serviço cuja necessidade seja eventual, mas sim permanente. Diante deste pensamento, uso retificar o fundamento legal no qual se baseou o enquadramento dos contribuintes individuais. Com efeito, a situação descrita pela fiscalização se enquadra na hipótese da alínea "h" do mesmo inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, e não na alínea "g" do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91:

(...)

Quanto à possibilidade de nulidade do lançamento devido à troca de fundamentação, assim se posicionou o julgamento de primeira instância:

Diante disto, poder-se-ia indagar sobre a ocorrência de nulidade na lavratura processual. Contudo, rechaço a assertiva pois, embora tenha havido um equívoco na indicação da alínea, não houve alteração do enquadramento, ou seja, seja pela alínea "g", seja pela alínea "h" do inciso V, em qualquer caso, os segurados ainda permanecem como segurados contribuintes individuais. Outrossim, os fatos narrados pela fiscalização são os mesmos, e a conclusão por ela posta também foi única, de forma que somente houve uma indicação equivocada de um dispositivo

legal. Penso, destarte, que não há prejuízo ou qualquer defeito no ato de lançamento, pois a fundamentação de fato e de direito foi correta, apenas havendo a indicação de alínea de forma equivocada, que não alterou a qualificação jurídica do segurado, que se manteve reconhecido como segurado contribuinte individual, tendo o contribuinte entendido a qualificação que foi feita quanto aos segurados e dela se defendido.

Embora o julgador de primeira instância alegue que retificou o lançamento porque houve “apenas a indicação de alínea de forma equivocada”, o próprio julgador também reconhece que toda a questão argumentativa desenvolvida pelo contribuinte sobre a eventualidade foi prejudicada, seja pelo fato de que os serviços prestados pelos corretores não o foram em caráter eventual, mas sim habitual.

Apesar de o julgador de primeira instância alegar que os segurados ainda permanecem como segurados contribuintes individuais. Verifica-se, na peça de Impugnação, que o impugnante se defendeu do enquadramento que trata o contribuinte individual que presta serviço em caráter eventual, conforme previsto na alínea “g”. O impugnante não apresentou alegações quanto ao enquadramento do contribuinte individual pessoa física por conta própria, alínea “h”.

Não há como discordar que, tanto a alínea “g” quanto a alínea “h”, dizem respeito a contribuinte individual, mas, no processo administrativo fiscal, o autuado tem o direito de se defender dos fatos e enquadramento que lhe foram atribuídos.

No presente caso, a fiscalização claramente enquadrou os prestadores de serviços como prestadores de serviços eventuais. Quem reenquadrou para contribuinte individual, por conta própria, foi o julgador de primeira instância.

Não compete à autoridade julgadora de primeira instância aprimorar o lançamento realizado pela fiscalização. O julgador não pode adotar critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado. A tentativa de manter o lançamento com um novo enquadramento, mesmo que com a diferença de uma alínea, equivale a um novo lançamento, o que não é possível.

Em razão do novo enquadramento, não foi dada oportunidade para que a autuada apresentasse novas razões. Claramente, houve uma supressão de instância e cerceamento do direito pleno de defesa do contribuinte.

Deve ser considerada nula a decisão de primeira instância que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, ou seja, diferente do que embasou o lançamento, mesmo que seja enquadramento em alínea diferente.

É nula a decisão de primeira instância, no âmbito do Processo Administrativo Tributário, que traz novos argumentos ao lançamento, pois exerce competência que não possui.

Destaco a existência de precedentes indicando a impossibilidade de inovação nos critérios jurídicos do lançamento pelas autoridades julgadoras.

Número do processo: 15504.720114/2017-22

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Data da sessão: 05/04/2022

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2012 NULIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. É nula a decisão que deixa de enfrentar, ao menos conjuntamente com as demais, as alegações de mérito do impugnante. Tal ausência impede o reexame da decisão através de recurso voluntário por supressão de instância. INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras. INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A inovação nos critérios utilizados do lançamento afronta a segurança jurídica e viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, pois é no momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento que são fixadas as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo foi praticado e é em relação a elas que o autuado vai construir a sua defesa, que será submetida ao contencioso administrativo. Assim, a introdução de fundamento jurídico novo no momento do julgamento é inadmissível. ACÓRDÃO. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. É nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o lançamento, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte.

Número da decisão: 2401-010.139

Ante o exposto, assiste razão às recorrentes, devendo ser declarado nulo o acórdão de primeira instância, no qual a autoridade de primeira instância emprega fundamento diferente do que embasou o lançamento, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às alegações estranhas à lide. Em seguida, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e DAR-PROVIMENTO ao Recurso Voluntário a fim de declarar a nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de origem, a fim de que seja prolatada nova decisão. Em razão da nulidade da decisão recorrida, restou prejudicada a apreciação do recurso de ofício.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Marne Dias Alves**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Cleberson Alex Friess**

Convém esclarecer as razões pelas quais acompanhei o voto da I. Relatora, por entender que a instância julgadora de origem não aperfeiçoou o lançamento de ofício.

Em linhas gerais, incumbe à autoridade lançadora descrever os fatos que sustentam a infração tributária, acompanhado dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Por sua vez, é ônus do autuado apresentar as razões e provas documentais que pretende fazer prevalecer no processo administrativo fiscal para convencer o órgão julgador da inocorrência do fato jurídico tributário.

O extenso e minucioso “Relatório Fiscal Principal” não deixa margem a dúvida que a autoridade lançadora considerou a atividade laboral exercida pelos corretores como de natureza não eventual, ligada às atividades usuais da empresa, em caráter contínuo e habitual. Em nenhum momento, a fiscalização sugere que a prestação de serviços seria eventual (fls. 20/185).

A título de exemplificativo, reproduzo os excertos abaixo, na parte em que a fiscalização discorre sobre a natureza do vínculo dos corretores (fls. 167):

(...)

Em diversos momentos da presente narrativa, elementos caracterizadores desse tipo de relação se mostram presentes de forma latente: pessoalidade, pessoa física, **não-eventualidade** e onerosidade estão delineados de forma bastante clara. Até mesmo a exclusividade, que não é condição necessária do vínculo empregatício, manifesta-se in casu. Entretanto, o ponto nevrálgico da caracterização ou não dos corretores de imóveis que laboram para o GRUPO PIRÂMIDES como segurados empregados reside na **subordinação**.

É fato que aqui se vislumbra uma relação subordinatória, do ponto de vista jurídico, em um sem-número de aspectos tratados anteriormente. Muitos dos depoimentos, em especial, trazem esse elemento de modo relevante.

Destarte, há também uma certa independência pontual na atuação daqueles profissionais que enfraquece, em alguma medida, a caracterização nesse sentido. Não há, por exemplo, restrições significativas na permuta de plantões entre os profissionais. Eles podem em geral combinar da forma que lhes aprouver, inclusive de modo direto com um colega, solicitando a substituição. Existem também relatos asseverando um número reduzido de plantões em razão deste ou daquele profissional priorizar seu trabalho em cima de sua própria carteira de clientes.

**Em função de aspectos dessa natureza, esta auditoria, fazendo uso da prudência inerente à função administrativa exercida, entende que a caracterização dos segurados corretores de imóveis que laboraram junto ao GRUPO PIRÂMIDES no período auditado deva ser como segurados contribuintes individuais.** Isso de modo algum significa uma condição estanque: a presença plena e inconteste dos elementos caracterizadores da relação de emprego em período distinto permitiria sua qualificação nesta última condição.

(...)

(Nem todos os destaques são do original)

Então, constitui um evidente lapso material a autoridade fiscal mencionar em seu relatório o art. 12, inciso V, alínea “g”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que se refere ao trabalhador eventual (fls. 44):

(...)

O corretor de imóveis ou consultor imobiliário pessoa física é segurado obrigatório da previdência social. No caso específico do GRUPO PIRÂMIDES, os corretores que atuaram em suas negociações se enquadram na categoria de contribuintes individuais, conforme artigo 12, V, g, Lei nº 8.212/1991:

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

[...];

**V - como contribuinte individual:** (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, **sem relação de emprego;** (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...].

(destaque do original)

O relatório fiscal descreve detalhadamente os fatos, com enquadramento legal da prestação de serviço como contribuinte individual, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991 (fls. 44):

(...)

Em virtude da remuneração percebida pelo contribuinte individual, tanto a empresa quanto o próprio segurado estão obrigados a contribuir. Importante, então, destacar qual é a contribuição da empresa e o que se entende por salário-de-contribuição (que seria a base de cálculo especificamente da contribuição do segurado):

Lei nº 8.212/1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...];

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

[...];

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...].

Note-se que se a fiscalização não tivesse feito alusão ao art. 12, V, alínea “g”, ou a qualquer outra alínea do mesmo artigo, ainda assim não haveria nulidade do lançamento por falta da indicação do dispositivo legal.

Com efeito, segundo o art. 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a descrição dos fatos e a disposição legal infringida.

O art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, é a regra-matriz de incidência tributária, a que alude o art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972. Em contrapartida, o art. 12, V, da mesma Lei, é dispositivo de cunho previdenciário, que contém relação de trabalhadores enquadrados como contribuintes individuais, para fins de Previdência Social.

Trabalhador eventual ou não, os contribuintes individuais são todas as pessoas físicas prestadoras de serviço remunerado que estão excluídas das demais categorias de segurado obrigatório da legislação previdenciária.

Os autuados não poderiam construir suas defesas na existência de trabalho não eventual pelos corretores de imóveis, porque não é capaz de refutar os fatos descritos pela autoridade lançadora. Daí porque não cabe falar em cerceamento do direito de defesa em decorrência da decisão de piso, mesmo após o voto condutor afirmar que os argumentos da impugnação sobre eventualidade estavam prejudicados.

A toda a evidência, a expressão “prejudicado” não equivale, inevitavelmente, a prejuízo à defesa do contribuinte.

Com lucidez, o acórdão de primeira instância discorreu acerca das consequências do enquadramento como contribuinte individual pela alínea “g” ou “h” do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, na hipótese dos autos (fls. 6.170/6.171):

(...)

Diante disto, poder-se-ia indagar sobre a ocorrência de nulidade na lavratura processual. Contudo, rechaço esta assertiva pois, embora tenha havido um equívoco na indicação da alínea, não houve alteração do enquadramento, ou seja, seja pela alínea "g", seja pela alínea "h" do inciso V, em qualquer caso, os segurados ainda permanecem como segurados contribuintes individuais. Outrossim, os fatos narrados pela fiscalização são os mesmos, e a conclusão por ela posta também foi única, de forma que somente houve uma indicação equivocada de um dispositivo legal. Penso, destarte, que não há prejuízo ou qualquer defeito no ato de lançamento, pois a fundamentação de fato e de direito foi correta, apenas havendo a indicação de alínea de forma equivocada, que não alterou a qualificação jurídica do segurado, que se manteve reconhecido como segurado contribuinte individual, tendo o contribuinte entendido a qualificação que foi feita quanto aos segurados e dela se defendido.

(...)

A propósito, não há nulidade a menos que fique demonstrado prejuízo concreto à parte que alega vício no procedimento. Mesmo na ausência de indicação do dispositivo legal, a jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu pela inexistência de nulidade, quando a descrição de fatos e os elementos de prova carreados ao processo administrativo são suficientes para comprovar o fato gerador e possibilitar o pleno exercício do direito de defesa.

Nesse sentido, copio a ementa do Acórdão nº 9202-010.635, de 22/03/2023:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006

NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE.

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A mera não indicação de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstâncias que ensejaram o lançamento fiscal não enseja a nulidade do lançamento.

A decisão recorrida não introduziu novo fundamento jurídico, com a inclusão de critério diferente do que embasou o lançamento fiscal. Longe disso, permanecem as premissas fáticas e jurídicas originais sobre as quais o lançamento de ofício foi efetuado, exigindo-se a contribuição previdenciária com fulcro no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Em síntese, por tais razões, votei para rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por inovação do lançamento.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess**