



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.004283/2010-11  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **2201-010.616 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** N & C IND. E COM. DE CALCADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

### **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS**

Cabem embargos de declaração quando o acórdão conter obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão embargada e os fundamentos e questionamentos suscitados.

Uma vez suscitada a falha ou deficiência da decisão analisada, devem ser acolhidos os embargos de declaração a fim de que sejam corrigidos os vícios apontados.

### **DECADÊNCIA.**

Uma vez havendo pagamentos ou não demonstrada a fraude, deve-se aplicar a da regra constante do § 4º do anexo 150 do CTN.

### **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO. DESCUMPRIMENTO.**

O excesso de prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11457/07 não tem aptidão para conduzir ao cancelamento do lançamento, pois essa norma não prevê penalidade para seu descumprimento. Ademais, é entendimento pacífico deste tribunal, expresso no enunciado de nº 11 da súmula de sua jurisprudência, que não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos formalizados em face do Acórdão 2403-002.988, de 12 de março de 2015, para, com efeitos infringentes, sanar os vícios apontados nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

O presente processo trata de embargos em face do Acórdão n.º 2403-002.988– 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, fls. 617 a 648.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento do acórdão embargado.

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, Acórdão 07-29.855 da 5ª Turma, que julgou a impugnação improcedente.

O crédito lançado corresponde à contribuição para terceiros/outras entidades e fundos, incidente sobre a remuneração dos empregados da empresa C&N Calçados Ltda, CNPJ 05.311.103/0001-96.

A autuação e a impugnação foram assim apresentadas no relatório do acórdão recorrido:

### *DO LANÇAMENTO*

*Por meio do Auto de Infração de Obrigação Principal — AIOP (DEBCAD n.º 37.300.9887), foi exigido da contribuinte acima qualificada o montante de R\$ 433.626,06, consolidado em 24 de setembro de 2020, relativamente às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, apurada nas competências de 08/2005 a 12/2009.*

*Consta do Auto De Infração e do Relatório De Procedimento Fiscal (fls. 02/32 e 36/41), dentre outras informações, que os lançamentos têm por fato gerador a remuneração dos segurados*

*empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada, dos quais estavam formalmente registrados como empregados da empresa N&C Indústria e Comércio de Calçados Ltda. CNPJ 05.026.694/000150.*

*Da leitura que se faz no Relatório De Procedimento Fiscal colhe-se algumas informações, a seguir sintetizadas.*

*1. As empresas N&C Indústria e Comércio de Calçados Ltda. e C&N Calçados Ltda., foram objeto do procedimento de fiscalização relativamente às contribuições previdenciárias.*

*2. A N&C constituiu a empresa C&N Calçados Ltda., sob o revestimento de empresa distinta e independente e para tanto, em seus contratos sociais fez-se constar sócios interpostos. A partir da constituição da C&N, iniciou-se um esvaziamento de*

*empregados da N&C, os quais foram sendo demitidos e em seguida admitidos pela C&N. Assim, encoberto por urna aparente regularidade, sua produção foi sendo totalmente "terceirizada" a título de urna pretensa "industrialização por encomenda" pela empresa interposta que, por ser optante pelo SIMPLES, tem suas contribuições substituídas, vantajosamente, pelo sistema de pagamento único sobre o faturamento.*

*3. Diante das evidências, conclui-se que a C&N Calçados Ltda. foi chada com a única finalidade de formalizar os registros dos empregados, sendo totalmente controlada pela empresa mãe, a N&C Ind. e Comércio de Calçados Ltda., e assim eximir essa do pagamento de contribuições previdenciárias e outros tributos.*

*4. Comprovada que a empresa C&N Calçados Ltda. não possui patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto social, foi emitida a Representação Fiscal para Baixa do seu, CNPJ 05.311.103/0001-96, através do Processo n.º 13971.000174/2008-01.*

*A autoridade lançadora esclarece que os fatos geradores das contribuições lançadas são as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais registrados na C&N Calçados Ltda., discriminadas em folhas de pagamento, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP), devido à informação incorreta no campo referente à opção do Simples, no período de 08/2005 a 12/2009. Diz, ainda, que foram considerados como créditos os valores destinados ao INSS, recolhidos em DARF cód. 6106, nesse período.*

*Informa, também, que foi aplicada a multa no seu percentual*

*máximo (150%), porquanto restou caracterizada a prática de fraude prevista no art. 72 da Lei 4.502/64, bem como que será aplicada a partir da competência 12/2008, uma vez que os citados dispositivos passaram a produzir seus efeitos somente a partir da edição da MP n.º 449/2008.*

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

*Cientificada do Auto de Infração, a interessada apresentou impugnação tempestiva que se encontra às fls. 372/431, mediante procurado regularmente constituído às 356/357, fundamentando-se nas razões e direitos a seguir sintetizados.*

##### *1 — Da Fiscalização*

*No presente tópico a impugnante apenas se ocupa em relatar as conclusões da auditoria fiscal.*

##### *2 Da Configuração Da Decadência*

*Defende que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se inicia da data do fato gerador, de acordo com a redação do § 4º, do ar.º 150, do CTN. Portanto, os fatos geradores ocorridos antes de 28/09/2005 estão alcançados pela decadência.*

##### *3 Ilegitimidade Passiva — Nulidade Do Lançamento Tendo Em Vista O Eiro Na Identificação Do Sujeito Passivo*

*Sustenta que não há fundamento legal para figurar como contribuinte do lançamento proposto, porquanto não existe vinculação com os segurados formalmente vinculados a C&N Calçados Ltda..*

*Alega que a C&N produz/fornece também para outras empresas e que toda a relação entre as empresas é as claras, não há estratégias ocultas, nem ilegalidades neste procedimento.*

*Prossegue aduzindo que "(...) caso fosse prevalecer o entendimento da fiscalização, de que falta autonomia, independência à C&N Calçados Ltda., ou ainda que não possui patrimônio e capacidade operacional necessários a realização de seu objeto social, o que somente se admite a título de argumentação, caberia neste caso a fiscalização excluir a C&N do SIMPLES, nos termos do art. 29, IV da LC n.º 123/2006 (nova redação do disposto no inciso TV do art. 14 da Lei n.º 9.317/96). Após a exclusão da C&N CALÇADOS LTDA. do SIMPLES, caberia, ainda a título de argumentação, o lançamento de eventuais tributos contra esta, e quando muito, a Impugnante figuraria apenas como responsável solidária, conforme preceitua o CTN em seus artigos 121 a 124".*

#### *4 Nulidade Do Lançamento Pela Ausência De Fundamento Legal Para O Lançamento Tributário Em Face Da Impugnante*

*Novamente, defende a omissão de fundamento legal que alicerce o lançamento.*

*Diz que a Auditora "tenta convencer que a C&N seria uma empresa de "fachada", ou seja, interposta na contratação de mão-de-obra da Impugnante", considerando, por mera presunção.*

*os empregados da N&C Ind. e Com. de Calçados Ltda. segurados vinculados a C&N Calçados Ltda..*

*Alega que "não consta do relatório fiscal, nem mesmo do anexo intitulado "FLD FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO", nenhuma fundamentação legal que justifique o lançamento fiscal em face da Impugnante".*

#### *5 Da Atividade Lícita E Transparente Da Impugnante E Da C&N Calçados Ltda. E Das Provas Que Esta Possui Patrimônio E Capacidade Operacional Necessária A Realização De Seu Objeto Social*

*Alega ausência de provas concretas para os fatos apontados pela Fiscal, haja vista que apresentou apenas presunção da ocorrência do fato gerador.*

*Esclarece que caberia a C&N Calçados apresentar as provas e fundamentos para os fatos apontados pela fiscalização, uma vez que o lançamento foi equivocadamente efetuado em seu nome.*

*Defende que a fiscalização não fez prova de que realmente controlava a C&N, uma vez que não juntou nos autos provas como assinatura de cheques da C&N pelo Sr. Hermínio, procurações para este, etc...*

*Reforça a afirmativa de que a C&N Calçados Ltda. é totalmente independente e autônoma, e que seus sócios são totalmente*

*distintos e desvinculados, possuindo apenas /relação comercial com a mesma.*

*Prossegue esclarecendo que a C&N Calçados Ltda. apura e paga regularmente suas contribuições previdenciárias, na forma de tributação pelo Simples.*

*Relata situações, a seguir sintetizadas, a qual entende que a C&N possui autonomia:*

*a) a C&N Calçados Ltda. apresentou todos os seus livros e registros contábeis e fiscais, os quais registram suas transações.*

b) possuiu veículos próprios, um Fiat Fiorino e um ônibus que é utilizado para o transporte de seus empregados.

c) possuía máquinas utilizadas na fabricação de calçados, devidamente registradas.

d) possui contas bancárias junto ao Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal, nas quais movimentam seus recursos financeiros e realiza diversas operações como de empréstimos.

e) contrata e paga apólice de Seguro de Risco de Engenharia, conforme se verifica do contrato.

f) adquire e paga suas aquisições de ativo imobilizado e quando não são próprios são respaldados por contratos.

g) a sua sede localiza-se em imóvel locado de sua propriedade conforme se verifica do contrato de locação. E que, embora o imóvel localizar-se no mesmo terreno, as sedes são distintas: o parque fabril no galpão locado e a parte administrativa em imóvel ao lado do galpão.

h) possui conta de energia e contas de telefone individualizadas e devidamente contabilizadas.

i) sua atividade é a fabricação de calçados.

j) produz e vende seus produtos a terceiros, como a título de exemplo, para as seguintes empresas: Calçados Jahn Ltda., Victor Abreu Calçados Ltda., Calçados Bom Passo Ltda., Carioca Calçados Ltda., Abreu Comércio do Vestuário Ltda., Marcos Abreu Comércio de Calçados Ltda, Arnaldo Gabriel dentre outras, conforme faz prova os documentos.

l) contrata e paga apólice de Seguro de Vida Empresarial para seus empregados.

m) os empregados registram seu cartão ponto totalmente independente, inclusive possui contrato de prestação de serviços com a empresa Pontual Informática Ltda., que é responsável pela manutenção do sistema de gerenciamento de Ponto da C&N Ltda..

o) contrata e paga os serviços médicos para atendimento de seus funcionários, bem como os serviços de fonoaudióloga e ainda os serviços de assessoramento técnico em medicina do trabalho. n) possui certificação ambiental (Fatma), bem como os devidos alvarás sanitários, de localização e vistoria do corpo de bombeiros. Esclarece que nas operações de empréstimos quem consta como avalistas nos contratos são os sócios da C&N Calçados Ltda, ou seja, Sr. Osmar e Sra. Teresinha.

Levanta o seguinte questionamento: "se fosse admitir que a C&N CALÇADOS LTDA fosse interpоста pessoa, porque a Impugnante que é tributada pelo Lucro Real adquiriria as máquinas através da C&N, que é tributada pela sistemática do SIMPLES?".

Ressalta que não é o fato de ser filho do sócio da C&N Calçados Ltda., que estar impedido de promover parceria comercial com a mesma. E, ainda, que é uma dos principais clientes da C&N Calçados e não cliente exclusivo, como quis parecer o Fiscal.

Por fim, assevera que a fiscalização não poderia desconsiderar as provas aqui referidas e disponibilizadas, uma vez que além de demonstrarem a segregação, autonomia e independência da C&N Calçados Ltda. comprovam que possui patrimônio e capacidade operacional necessária a realização de seu objeto social.

*6 — Da Contabilidade Regular Da Impugnante, Bem Como Da C&N Calçados Ltda. Dos Livros Como Prova A Favor Da Impugnante*

*Sustenta que possuía livros contábeis e fiscais devidamente registrados na JUCESC, os quais registram todas as suas transações, bem como não há nenhum tipo de confusão entre os livros, registros, documentos, movimentação de recursos, etc. com a C&N Calçados Ltda., haja vista que ambas apuram regularmente seus tributos.*

*Defende que se a contabilidade das empresas não foi desconsiderada os livros contábeis possuem eficácia probatoria em seu favor, portanto a fiscalização não tem elementos para considerar a C&N Calçados Ltda. como interposta pessoa.*

*7 — Nulidade Do Lançamento Pela Ausência Nos Autos De Documentos Mencionados Pela Fiscalização Inexistência Nos Autos De Cópia Integral Do Processo N.º13971.000174/2003-01 Nulidade Pelo Cerceamento De Defesa*

*Esclarece que "a Auditora para justificar o lançamento, estaria se valendo de provas constantes do Processo n.º. 13971.000174/200801, no qual estaria supostamente comprovado que a empresa C&N Calçados Ltda. não possui patrimônio e capacidade operacional necessária para realização do seu objeto social". Todavia, alega que não foi anexado ao presente Jeito, cópia integral do P)ocesso n.º. 13971.000174/2003-01, deforma a poder exercer o seu direito ao contraditório e ampla defesa.*

*Defende que o referido processo trata da Representação Fiscal para baixa do CNPJ da C&N e não do seu. Por conseguinte não tem como responder por Jatos que não lhe diz respeito.*

*Novamente aborda a questão de ausência de Jundamento e de provas para os fatos que suportaram o lançamento, bem como que o Processo n.º. 13971.000174/200S-01 não consta dos autos.*

*8 Nulidade Pela Utilização De Prova Emprestada*

*Sustenta que a utilização do processo n.º 13971.000174/200S-01 torna nulo o lançamento, em vista da impossibilidade de utilização de prova emprestada.*

*Explica que o STJ vem declarando mão os lançamentos que se valem de forma indiscriminada de prova emprestada, especialmente quando constitui o único elemento de convicção a respaldar o convencimento do julgador.*

*Relata que cabe a fiscalização intimar o Contribuinte e fazer as diligências de forma a buscar a situação fática atual encontrada pela fiscalização. Todavia, a fiscalização utiliza como único elemento de convicção, supostas diligências realizadas em 2007 constante do referido processo n.º 13971.000174/2008-01.*

*9 Nulidade Do Lançamento Em Vista Das Inconsistências Da Informação Fiscal Anexa Ao Combatido Auto De Infração Informação Fiscal Prestada No Processo N.º 13971.000174/2008*

*Protesta contra às diligências realizadas a partir de 09.05.2010, apontando vários argumentos que entende serem equivocados.*

*Ressalta que, apesar da importância das supostas constatações, a fiscalização não anexa aos autos nenhuma prova de tais argumentos.*

*Diz que não procede a informação de que "trata-se de um único parque fabril, e não existe nenhuma construção AO LADO onde pudesse se instalar outra empresa;", haja vista que possui um contrato locando um imóvel à C&N Calçados Ltda..*

*Também alega que não procede a informação de que a estrutura das empresas resume-se apenas a "um prédio principal onde no térreo estão instalados a recepção e o setor produtivo e no piso superior, que se trata de um mezanino, funciona a parte administrativa e a sala de exposição de produtos fabricados pela empresa C&N", porquanto sua sede é na parte superior do galpão sendo o acesso único pela parte da frente do imóvel Já, a C&N esta localizada no mesmo terreno, porém com parque fabril no galpão locado e a parte administrativa em imóvel ao lado do galpão.*

*Assevera que não consta do uniforme dos empregados da C&N Calçados "o logotipo C&N CONTRAMÃO, que é o nome de fantasia da N&C".*

*No tocante ao Jato de que "apresentou um livro ponto referente aos anos de 2009 e 2010"; explica que isso vem a comprovar que os empregados da C&N Calçados Ltda. registram seu cartão ponto totalmente independente dos seus empregados. Até porque a C&N possui contrato de prestação de serviços com a empresa Pontual Informática Ltda., que é responsável pela manutenção do sistema de gerenciamento de Ponto.*

*Sustenta que a Auditora não documentou as situações relatadas, sequer há fotos registrando.*

*Alega que há uma insistência da Fiscal em tentar impor suas presunções desacompanhadas de qualquer meio probatório e que isso fica claro quando afirma que "Foram entrevistados alguns empregados das empresas envolvidas, onde a grande maioria (entrevistas anexas) afirma que o Sr. Osmar raramente vai até a empresa e outros nem sabem quem ele é", fato que não concorda.*

*Esclarece que foram entrevistados mais de 30 empregados da C&N, e estes informaram que o dono da C&N era o Sr. Osmar e da N&C o Sr. Herminio. Portanto, eles não informaram que "o Sr. Osmar raramente vai até a empresa", mas sim que "o Sr. Osmar vai de vez em quando na empresa", o que representa dizer que atualmente o Sr. Osmar comparece com menos frequência na empresa, o que é diferente de "raramente" como afirma a Fiscal.*

*Quanto à afirmação de "que a empresa não possui equipamentos de informática e nem móveis e utensílios, itens importantes para o funcionamento de suas atividades", alega que não é verdade. Explica que os equipamentos de informática e móveis não são atuais, e que foram cedidos pelo sócio, motivo pelo qual não constam da contabilidade da C&N.*

*Em relação à presunção de que na 'relação PESSOAL X FATURAMENTO' a empresa vem mantendo a mesma situação descrita no item 2.1.9, ou seja, apesar do incremento anual do faturamento da N&C, a sua média de empregados em relação a sua produção continuou diminuindo a cada ano, enquanto a C&N aumentou seu quadro funcionai, diz que não há nada de anormal ou irregular na análise proferida pela fiscalização.*

*Explica que vem mantendo em seus quadros o mesmo número de empregados, proporcional ao faturamento em torno de 5 milhões/ano, e sempre contando de 12 a 14 empregados, pois direciona suas atividades para a parte comercial, não necessitando de um número maior de empregados, enquanto que a C&N tem suas atividades diretamente relacionadas à produção, o número de empregados oscila de acordo com a necessidade.*

*Esclarece, ainda, que seu faturamento se manteve estável desde 2005, não justificando aumento do número de empregados e que a C&N, de 2005 a 2009, também não teve grandes alterações no número de empregados.*

*Da mesma forma defende que não procede a afirmação que "o esvaziamento de pessoal da N&C, continua sendo praticada pela empresa, ou seja, aumenta o número de empregados da C&N e diminui na N&C". Alega que a Auditora apresenta quadros*

*constando períodos desde 2002, mas que no período objeto do lançamento não houve nenhum esvaziamento.*

*Contesta a afirmação da fiscalização de que "todo o faturamento (receita bruta) da empresa C&N CALÇADOS LTDA (optante do Simples) continua sendo resultante de serviços prestados, EXCLUSIVAMENTE, para a empresa N&C INDUSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA", pois é a principal cliente da N&C Calçados e não o cliente exclusivo.*

*Defende que a Fiscal deveria ter submetido o contrato original à perícia e não ter insinuado que estaria eivado de irregularidade por supostamente não apresentar "as características de deterioração causadas pelo tempo".*

*Entende que se a C&N Calçados afrontou a Lei do Simples por exercer atividade vedada prestar serviços com locação de mão de obra o que somente se admite a título de argumentação, caberia a fiscalização excluí-la do referido regime de tributação especial e lançar contra a mesma os eventuais tributos, e quando muito, a impugnante figuraria como responsável solidária.*

*No tocante ao comprovante de pagamento de títulos da JRS Editora e um termo de audiência trabalhista da C&N, dois elementos de provas utilizado pela Auditora, esclarece que o título foi emitido equivocadamente pelo fornecedor em nome da C&N quando o correto seria em seu nome e que na ata trabalhista houve uma pequena confusão no momento da sua elaboração.*

*Segue refutando alguns pontos da informação fiscal, defendendo alguns respostas do Sr. Osmar aos questionamentos da Fiscal Diz que não faz sentido exigir que o Sr. Osmar pudesse precisar todos os números questionados.*

*Em relação à resposta de que a C&N Calçados "foi criada com o intuito de ajudar a N&C Indústria e Comércio de Calçados Ltda. (contramão), tanto é que até colocaram nomes parecidos", o que o Sr. Osmar estava tentando esclarecer é que a C&N poderia colaborar com a impugnante, produzindo para essa e também para outras empresas.*

*Não existindo nessa declaração nenhuma conotação no sentido de colaborar para reduzir eventual custo tributário.*

*Defende, ao contrário do afirmado pela Auditora que "estas informações prestadas tinham conotação de que foram decoradas" - que o Sr. Osmar tem conhecimento e uma visão clara do seu negócio.*

*10 — Da nulidade do lançamento em vista da desconsideração da personalidade jurídica da c&n calçados ltda. Em total inobservância à lei.*

*Sustenta que a Auditora não tem a prerrogativa de determinar a anulação ou desconsideração *latu sensu* da personalidade jurídica da empresa mencionada.*

*Diz que a desconsideração carece de procedimento especial mediante processo judicial. Ou seja, esta figura jurídica pretendida pela fiscalização reclama ordem judicial a autorizar a adoção do procedimento Faz referência a doutrina no sentido de que não há solução legislativa específica para amparar o entendimento da Auditora.*

*Aduz que se impõe percorrer a via judicial para descaracterizar a personalidade jurídica, após profunda análise das provas carreadas.*

#### *11 Da Obrigação Da Fiscalização Em Buscar A Verdade Material*

*Sustenta que a Fiscal despr"ezou o princípio da verdade material pois se baseia somente de presunções desprovidas de meio probatório válido e amparo técnico necessários.*

*Esclarece que a busca da verdade material se constitui em verdadeira obrigação da autoridade fiscal, devendo essa averiguar se a situação informada pela empresa corresponde á realidade, e não simplesmente desclassificar processo empresarial legítimo e extremamente difindido no meio empresarial, com base em meras suposições.*

*12 Da Indevida Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP) —Da Inexistência De Crime Contra Ordem Tributaria.*

*Aduz, pela simples leitura do dispositivo que fundamentou a RFFP, que labora em grave erro a Auditora, em vez que para caracterizar a conduta típica do referido dispositivo faz-se necessário a supressão ou redução da contribuição social previdenciária associada a omissão (não menção) de receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e outros fatos geradores de contribuições previdenciárias.*

*Diz que não houve omissão de receitas, remunerações pagas ou creditadas e outros fatos geradores de contribuições previdenciárias, pois, assim como a C&N Calçados, declara toda a receita e informa todos os seus empregados.*

*Sustenta que é dever da Fiscalização demonstrar minuciosamente os fatos e as provas hábeis e idôneas que denotem o dolo ou o evidente intuito de fraude, ou sonegação praticado pela Impugnante, o que não o fez porque inexistem.*

*Defende que todas as solicitações de documentos e informações foram atendidas, tendo sempre agido às claras.*

*Alega que não há de se falar em ilícito tributário, justificador de representação fiscal para fins penais, quando não comprovada a conduta dolosa caracterizadora da sonegação. E, conforme amplamente exposto na presente impugnação, nenhum valor é devido a título de contribuição previdenciária.*

*13 Da Improcedência Da Aplicação Da Multa, Especialmente Agravada, Haja Vista A Ausência Dos Pressupostos Autorizadores De Sua Imposição Inexistência De Dolo E Da Alegada Fraude*

*Em relação à multa aplicada a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada por entender que houve simulação na " (...) contratação de empregados pela N&C IND. E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA através de interposta pessoa jurídica (C&N CALÇADOS LTDA), constituída em separado para ser optante pelo SIMPLES e com o objetivo de afastar as contribuições patronais destinadas é seguridade social".*

*Todavia, esclarece que o que autoriza o agravamento da penalidade, do ponto de vista fiscal é o dolo, o qual não está presente na conduta da autuada.*

*Assevera que não há como considerar que tenha cometido alguma conduta dolosa que possa caracterizar fraude, e ainda que se admita que a C&N Calçados Ltda. tenha interpretado erroneamente a legislação adotando como forma de tributação o SIMPLES, o certo é que não se trata de inadimplemento fraudulento.*

*Prossegue colacionando vários julgados no sentido da exigência da multa qualificada somente nos casos de evidente intuito de fraude devidamente comprovada.*

*Saliente que não há de se cogitar da existência de fraude, sonegação, quando foi disponibilizado à fiscalização, e esta teve em seu poder, todos os documentos e elementos necessários para o lançamento.*

*Contesta a aplicação da multa agravada por presunção de conduta fraudulenta, pois somente se justifica a aplicação da multa agravada através da sonegação de informações, falsidade de informações e falsidade ideológica.*

*Conclui, que tendo em vista a falta de produção segura e inequívoca de elementos que comprovem a fraude e sonegação, mediante conduta dolosa, nada mais justo que, se devidos forem os tributos objeto da fiscalização, o que se admite somente a título de argumentação, que não se aplique a multa agravada.*

*Por fim, requer a aplicação do princípio in dúbio pro réu, nos termos do art. 112 do CTN.*

*14 Do Pedido Diante de todo o exposto, requer:*

*a) que o procedimento fiscal, pelos vícios que contém, seja considerado nulo, e em consequência, seja tornado insubsistente e nulo os Autos de Infração, pelo exame do mérito aqui argüido.*

*b) na improvável hipótese de manutenção do lançamento, o que se admite a título de argumentação, requer-se alternativamente, seja reconhecida a decadência dos períodos anteriores a 28.09.2005, posto que o lançamento do referido crédito ocorrerá tão somente em 28 de setembro de 2010.*

*c) que seja afastada a Multa aplicada indevidamente.*

*d) a concessão de produção de todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente a documental inclusa, pericial, bem como as demais que se fizerem necessárias, e ainda, a concessão de curto espaço de tempo para juntada de novos documentos que se façam necessários.*

*e) que todas as intimações relativas a presente defesa, sejam encaminhadas aos advogados que a esta subscrevem, com endereço na rua Dr. Amadeu da Luz, n.º 100, salas 901 e 903, Centro, Blumenau —SC, CEP 89010160.*

*E o relatório.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega/questiona, em síntese, que:

- Decadência.
- Nulidade. Decisão recorrida não enfrentou a questão da contabilidade.
- Nulidade. Erro na identificação do sujeito passivo.
- Ausência de fundamentação legal.
- Regularidade das operações.
- Nulidade. Cerceamento de defesa. Ausência de cópia integral do processo 13971.000174/200801.
- Desconsideração da personalidade jurídica.
- Obrigação da busca da verdade material.
- Representação Fiscal para Fins Penais.
- Multa. Ausência de dolo e fraude. E o relatório

Tendo em vista que o Relatório Fiscal e a decisão recorrida fazem menção ao processo nº: 13971.000174/2008-01, referente à empresa C & N CALÇADOS LTDA, cujo assunto é "REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA INAPTIDÃO DE CNPJ", este processo baixou em diligência para informar acerca do resultado do Processo nº 13971.000174/2008-01.

Em resposta à diligência, a DRF Blumenau informou que a empresa C & y Calçados Ltda foi "baixada por inexistência de fato".

*l.Em atendimento à Resolução n.º 2403-000.167 da 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária do CARF, que baixou o presente processo em diligência, para informação sobre o resultado do processo de n.º 13971.000174/2008-01, informamos que o processo encontra-se arquivado nesta Delegacia e que a*

*Representação Fiscal para Inaptação de CNPJ, objeto do citado processo, foi acatada e a empresa C&N Calçados Ltda foi baixada por inexistência de fato, conforme documentos comprobatórios extraídos daquele processo e anexados às fls. 918/922 deste processo.*

Cientificada do resultado da diligência, a recorrente apresentou nova manifestação onde alega/questiona, em síntese:

- Multa aplicada às competências anteriores à MP 449/2008.
- Declaração de inaptação: "em que pese a decisão tomada nos autos do processo relativo à declaração de inaptação ter sido tomada em caráter definitivo, faz-se necessário esclarecer que a decisão tomada naqueles autos não pode vincular os julgadores do CARF."
- Reapresenta argumentos afirmando a legalidade das operações.

É o relatório.

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 581 a 613, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Em 16 de julho de 2013, a 3ª turma da 4ª câmara desta seção de julgamento, converteu em diligência o julgamento do recurso da contribuinte, através da resolução n.º 2403000.166– 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Fls. 553 a 566, a fim de que a Delegacia de origem informe acerca do resultado do Processo n.º 13971.000174/200801, que trata da REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA INAPTIDÃO DE CNPJ.

Em resposta à solicitação de diligência, a unidade de origem informou que o processo encontra-se arquivado nesta Delegacia e que a Representação Fiscal para Inaptação de CNPJ, objeto do citado processo, foi acatada e a empresa C & N Calçados Ltda foi baixada por inexistência de fato, conforme documentos comprobatórios extraídos daquele processo e anexados às fls. 567 a 573 deste processo.

Após a ciência do resultado da diligência, a contribuinte apresentou manifestação às fls. 581/613, debatendo sobre temas ligados à improcedência da multa aplicada nas competências anteriores à vigência da MP 449/08 e sobre a declaração de inaptação suscitada pela fiscalização e objeto da diligência, sob os argumentos de que, apesar da importância dos documentos eventualmente constantes no referido processo, a fiscalização não anexa ao presente feito, cópia integral do Processo n.º 13971.000174/2008-01, para que a Recorrente possa exercer com plenitude seu direito ao contraditório e ampla defesa.

Após o resultado da diligência, ao analisar o recurso voluntário, fls. 617 a 648, o voto vencido do órgão julgador de 2ª instância, deu parcial provimento, mantendo a qualificação da multa, aplicando a retroatividade benigna. Já o voto vencedor, manteve a multa de ofício de

75% sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas nas competências 12/2008 a 12/2009, desconstituindo-se a multa qualificada imposta, para o período em tela, de acordo com a seguinte ementa e acórdão, a seguir transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2009

DECADÊNCIA.

Demonstra a fraude havida, bem como a atitude dolosa da recorrente, fica inviabilizada a aplicação da regra do § 4º do anexo 150 e resulta na aplicação da regra do artigo 173 do CTN.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Demonstrada a relação da recorrente com a empresa C&N, sendo que esta teve sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica baixada de ofício por meio do Ato Declaratório Executivo RFB/9ªRF/RF/BLU nº 99/2010. A motivação para o ato foi "por inexistência de fato. a partir de 20/09/2002.", sendo a decisão definitiva.

O julgador não está obrigado a emitir pronunciamento acerca de todas as provas ou de todos os argumentos lançados pelas partes. Permite-se que o julgador dê prevalência às provas e aos fundamentos que sejam suficientes à formação de sua convicção, desde que os fundamentos sejam suficientes para firmar seu convencimento.

Fundamentação legal apresentada.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - MULTA DE OFÍCIO ATÉ A COMPETÊNCIA 11/2008 - EXCLUSÃO

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Se à época dos fatos geradores a multa de ofício não existia para o tributo em questão, ela deve ser excluída do lançamento.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETRO ATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora. aplicada até a competência 11/2008. deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

**MULTA QUALIFICADA.**

Na forma dos incisos I e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

**Recurso Voluntário Provido em Parte.**

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar até a competência 11/2008, recálculo da multa de mora, nas competências em que foi aplicada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor da multa mais benéfico ao contribuinte. A partir de 12/2008, o afastamento da qualificação da multa, mantida a multa de ofício de 75%. Vencidos os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão das multas e qualificação e Carlos Alberto Mees Stringari (relator) na questão da qualificação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

A PGFN impetrou embargos, sendo que os quais não foram admitidos e também recurso especial.

Às fls. 673 a 687, a contribuinte interpôs embargos de declaração arguindo a ocorrência da prescrição intercorrente, com a respectiva nulidade processual em vista a afronta ao princípio da isonomia / paridade, a contradição ao afastar o agravamento da multa qualificada pela fraude, porém, mantendo, na contagem do prazo decadencial, a aplicação do artigo 173, I, do CTN e a omissão no tocante ao fato de que o julgador deixou de analisar todos os argumentos constantes do recurso da Embargante e proferir decisão motivada e minudente.

Ao final dos embargos, a embargante solicita a utilização da prescrição intercorrente, a desconstituição da infração ou que seja aplicado o artigo 150, IV do CTN na contagem do prazo decadencial, conforme os questionamentos e o requerimento final, a seguir transcritos:

**2.1 - OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - NULIDADE PROCESSUAL EM VISTA A AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA/PARIDADE.**

É certo que o lançamento tributário ou sua revisão não podem durar indefinidamente, sob pena de violação de uma série de princípios que regem o processo administrativo. Portanto, não se pode exigir do contribuinte que fique à mercê de processos infundáveis, aguardando por uma decisão que influenciará diretamente na gestão de seus negócios e de seu patrimônio.

( ... )

**2.2. DA CONTRADIÇÃO**

O acórdão ora embargado deu provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos:

( ... )

*Na forma dos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros do Colegiada, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar até a competência 11/2008, o recálculo da multa de mora, nas competências em que foi aplicada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor da multa mais benéfico ao contribuinte. A partir de 12/2008, o afastamento da qualificação da multa, mantida a multa de ofício de 75%. Vencidos os conselheiros Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão das multas e qualificação e Carlos Alberto Mees Stringari (relator) na questão da qualificação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza, (grifo nosso).*

Como se infere, o acórdão proferido pela 3ª. Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF deu parcial provimento ao recurso da contribuinte para determinar até a competência 11/2008, o recálculo da multa de mora para 20 %, nas competências em que foi aplicada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor da multa mais benéfico ao contribuinte.

Inobstante o acórdão, com base no voto vencedor do Relator Ivacir Júlio de Souza, de fls. 645/648, ter afastado o agravamento da multa, a não comprovação da ocorrência de fraude, de forma contraditória, não reconheceu a decadência dos períodos anteriores a 28.09.2005, pois o acórdão aplicou a regra do art. 173, I do CTN (este cabível somente se comprovada a existência de fraude, simulação ou dolo) ao invés do art. 150, § 4º do CTN.

( ... )

### 2.3. DAS OMISSÕES

O acórdão se omite em relação a relevantes fundamentos constantes do Recurso Voluntário da Embargante.

Cabe ao julgador analisar todos os argumentos constantes do recurso da Embargante e proferir decisão motivada e minudente, nos termos do art. 31 do Decreto 70.235, sob pena de nulidade.

O mencionado art. 31 do Decreto 70.235 estabelece que a decisão conterà, dentre outros, fundamentos legais, devendo referir-se, expressamente às razões de defesa/recurso suscitadas pelo impugnante/recorrente contra todas as exigências. Vejamos:

( ... )

Os relevantes argumentos expostos no Recurso Voluntário da Embargante e que deixaram de ser apreciados no r. acórdão, configurando omissão a ser sanada, são os seguintes;

a) "PRELIMINARMENTE, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM FACE DA INCORRÊNCIA DE DECISÃO TEMPESTIVA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA" (item 2.1 do Recurso Voluntário): Aqui, sustentou o Contribuinte que o prazo fixado no artigo 24, da lei nº. 11.457/2007<sup>7</sup> é típico prazo decadencial, cuja não observância culmina na extinção do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário- Sendo assim, considerando que a Impugnação ao auto de infração foi protocolizada em 27.10.2010, e a decisão proferida em 13.09.2012, referido prazo não foi respeitado, sendo mister o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito

tributário em exame, declarando-se, por conseguinte, nulo o acórdão recorrido e o auto de infração ora combatido. Aludido tópico não foi apreciado pelo r. acórdão.

<sup>7</sup> Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

b) "DA ATIVIDADE LÍCITA E TRANSPARENTE DA RECORRENTE E DA C & N CALÇADOS LTDA. - DAS PROVAS QUE ESTA POSSUI PATRIMÔNIO E CAPACIDADE OPERACIONAL NECESSÁRIA À REALIZAÇÃO DE SEU OBJETO SOCIAL" (item 2.5 do Recurso Voluntário): Neste tópico, argumentou-se que a empresa C&N CALÇADOS LTDA., contrariamente ao que afirma a fiscalização e a decisão da DRJ, possui patrimônio e capacidade operacional necessária à realização de seu objeto social, e ainda autonomia e independência, haja vista que movimentava contas bancárias, adquiria maquinário para operacionalizar o seu objeto social, adquiria veículos para transporte de seus produtos e funcionário, inclusive, contratava apólices de Seguro de Risco de Engenharia em relação as suas máquinas e parque fabril, adquiria e pagava seu ativo imobilizado, prestava serviços de industrialização para outras empresas, possui livros e registros contábeis e fiscais que registram as suas transações, seus sócios (C&N) são distintos e desvinculados da empresa Recorrente (N&C), tudo comprovado pelos documentos citados no recurso e igualmente não analisados pelo r. acórdão.

c) "DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO ANTE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA C & N CALÇADOS LTDA. EM TOTAL INOBSERVÂNCIA À LEI" (item 2.7 do Recurso Voluntário):

Aquí, sustentou-se que, ao desconsiderar a personalidade jurídica da empresa C&N CALÇADOS LTDA., laborou em grave erro a r. fiscalização, pois esta procedeu a baixa do CNPJ da referida empresa, impedindo-a de manter folhas de pagamentos de funcionários, contrair empréstimos etc, inviabilizando totalmente a atividade da referida empresa, contrariamente ao que afirma. Restou omissa o r. acórdão também neste importante ponto do recurso.

d) "DA OBRIGAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO EM BUSCAR A VERDADE MATERIAL" (item 2.8 do Recurso Voluntário): Neste tópico, sustenta-se que a r. fiscalização baseia-se somente de presunções desprovidas de meio probatório válido e amparo técnico necessário. Assim procedendo, desprezou o princípio da verdade material. No entanto, não há manifestação no acórdão também quanto a essa questão.

Sendo assim, levando-se em consideração os fortes argumentos acima apontados e não analisados na decisão ora embargada, deve-se apreciá-los e, conseqüentemente, desconstituir o lançamento objeto do presente processo administrativo.

### 3 - REQUERIMENTO:

Ante o exposto, requer-se:

a) O recebimento dos presentes Embargos de Declaração, atribuindo-lhes efeitos infringentes, para reconhecer a prescrição intercorrente, tendo em vista que o feito permaneceu paralisado por mais de 3 anos e 1 mês sem que houvesse a prática de qualquer ato inequívoco que importe apuração do fato ou capaz de suspender ou interromper o curso do prazo prescricional, e sem sequer a Contribuinte ser intimada da decisão proferida na sessão de 12.03.2015;

b) Não reconhecida a prescrição intercorrente, o que se admite a título de argumentação, requer o recebimento e provimento dos Embargos de Declaração, atribuindo-lhes efeitos modificativos, para que sejam sanadas as omissões e a contradição apontadas, para **desconstituir o lançamento objeto do presente processo administrativo fiscal**, ou

sucessivamente, para aplicar a regra do art. 150, §4º do CTN para fins de contagem do prazo de decadência, e por consequência, reconhecer a decadência do período cujos fatos geradores ocorreram antes de 28.09.2005, posto que o lançamento do referido crédito ocorrerá tão somente em 28.09.2010.

Às fls. 690 a 713, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial.

O recurso voluntário foi anexado ao processo às fls. 730 a 767.

Em 01 de abril de 2020, fls. 807 a 813, o presidente desta turma de julgamento, ao fazer a análise da Admissibilidade dos Embargos de Declaração, não reconheceu a prescrição intercorrente, porem admitiu a contradição e também as omissões apontadas pela embargante, decidindo pela elaboração de um novo acórdão, conforme o encaminhamento final da análise dos embargos, a seguir transcrito:

**ACOLHO** os Embargos de Declaração opostos pelo Sujeito Passivo, para correção da contradição e omissões apontadas, mediante a prolação de um novo acórdão.

Encaminhe-se ao Relator do processo principal (nº 13971.004284/2010-58), ao qual o presente encontra-se apensado; **Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra**, para inclusão em pauta de julgamento.

## Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

Os presentes embargos foram formalizados dentro do prazo legal e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo acolhê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los em suas alegações.

No tocante à prescrição intercorrente, tem-se que os argumentos desta arguição não foram acatados por ocasião da análise de admissibilidade dos embargos.

Por questões didáticas, analisar-se-á os demais itens dos embargos apresentados pela contribuinte em tópicos separados, não necessariamente na ordem apresentada.

### 1 – DA CONTRADIÇÃO

Neste item dos embargos, a contribuinte levanta questionamentos no tocante ao fato de que o voto vencedor do acórdão em ataque, afastou o agravamento da multa qualificada pela não comprovação da ocorrência de fraude, de forma contraditória, o referido acórdão não reconheceu a decadência dos períodos anteriores a 28.09.2005, pois o acórdão aplicou a regra do art. 173, I do CTN, que seria cabível somente se comprovada a existência de fraude, simulação ou dolo, em vez do art. 150, § 4º do CTN.

Analisando os autos do processo, em especial os motivos que levaram a autuação à qualificação da multa, e também o acórdão embargado, entendo que de fato, assiste razão ao embargante, pois, nas planilhas apresentadas, consta pagamentos efetuadas a partir da

competência 08/2005 e, considerando que a ciência da autuação ocorreu apenas em 28/09/2010, deve ser excluídos da autuação, os lançamentos anteriores à competência 09/2005. Senão, veja-se a seguir, o trecho final do termo de encerramento do procedimento fiscal onde consta a data da ciência ao auto de infração:

**Resultado do Procedimento Fiscal:**

Documento	Período	Número	Data	Valor
AI	09/2010 09/2010	373009879	20/09/2010	85.907,40
AI	08/2005 12/2009	373009895	24/09/2010	1.629.819,94
AI	08/2005 12/2009	373009887	24/09/2010	433.626,06

A Secretaria da Receita Federal do Brasil se reserva o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que venham a ser consideradas devidas para o período fiscalizado, decorrente de fatos apurados posteriormente a esta data.

**Informações Complementares:**

O CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO LANÇADO REFERE-SE AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELA EMPRESA C & N CALÇADOS LTDA, CNPJ 05.311.103/0001-96.  
EMITIDA A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA BAIXA DE CNPJ, DA C & N CALÇADOS LTDA, ATRAVÉS DO PROCESSO Nº 13971.000174/20008-01.

*Sd José Batista 28/09/2010*

---

MARIA JOSÉ MOREIRA  
Matr. 0.895.459  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Recebi a segunda via do presente termo.

---

*Socia Maria*  
ASSINATURA  
QUALIFICAÇÃO

*28/09/2010*

No caso, deve-se aplicar o regramento da contagem do prazo decadencial na forma do § 4º do art. 150 do CTN, pois, uma vez que houve pagamento e também a descaracterização da fraude, não há porque ser aplicado o inciso I, do artigo 173 do CTN.

## 2 - DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM FACE DA INOCORRÊNCIA DE DECISÃO TEMPESTIVA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

Para a embargante, o artigo 24, da lei n.º. 11.457/2007, estipula como prazo máximo para que seja proferida decisão administrativa, 360 dias, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte e, no caso, considerando que a Impugnação ao auto de infração foi protocolizada em 27.10.2010, e a decisão proferida em 13.09.2012, referido prazo não foi respeitado, sendo mister o reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em exame, declarando-se, por conseguinte, nulo o acórdão recorrido e o auto de infração ora combatido.

No caso, entendo que a recorrente estaria suscitando uma espécie de prescrição intercorrente e, como se sabe, no processo tributário, não se aplica o referido instituto. Senão, veja-se a seguir, a súmula deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que trata do tema:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Ademais, complementando as minhas razões de decidir, utilizarei o acórdão 2402-008.912 - 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, datado de 04 de setembro de 2020, o que faço, com a apresentação de trechos dos mesmos, a seguir, transcritos:

De fato, tem razão o recorrente. Em parte. Com efeito, as normas existem e estão vigentes. No entanto, a consequência do seu descumprimento não tem aptidão para conduzir ao cancelamento do lançamento, como pretende o recorrente, porque elas não prevêm nem essa nem nenhuma outra penalidade. Logo, o seu descumprimento pode, quando muito, ensejar uma ordem judicial para que seu comando seja observado e nada mais. Afinal, tanto quanto o princípio da duração razoável do processo, o mesmo art. 5º da CF também prevê, no seu inciso EI, o princípio da legalidade, de modo que não se pode pretender extrair da lei o que dela não consta, máxime em se tratando de penalidade. Aliás, observe-se que a conclusão do Recurso Especial acima mencionado é exatamente nesse sentido, qual seja dar provimento à pretensão nele deduzida para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento *sub judice*".

Anoto, por fim, que é entendimento pacífico deste tribunal administrativo, expresso no enunciado de nº 11 da súmula de sua jurisprudência, de teor vinculante e aplicação obrigatória pelos membros dos colegiados que o compõem, aquele segundo o qual "não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal".

### 3 - DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO ANTE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA C & N CALÇADOS LTDA. EM TOTAL INOBSERVÂNCIA À LEI

Para a então recorrente, ao desconsiderar a personalidade jurídica da empresa C & N CALÇADOS LTDA, a fiscalização laborou em grave equívoco, que não pode ser suprimido, pois a Fiscalização procedeu à baixa do CNPJ da C & N CALÇADOS LTDA. (Processo nº. 13971.000174/2008-01), impedindo-a de manter folhas de pagamentos de funcionários, contrair empréstimos etc, inviabilizando totalmente a atividade da referida empresa.

A embargante demonstra omissão da decisão recorrida quando não analisa a afirmação de que a DRJ aduziu que "em nenhum momento da fiscalização descaracterizou a personalidade jurídica da empresa C&N. [...] A autoridade fiscal apenas abordou a questão da constituição do vínculo forma em detrimento do vínculo material e apontou os desdobramentos desta constatação no modelo fiscal de tributação em face da mesma apresentar situação impeditiva prevista na legislação que rege a matéria" (fls. 539), onde, segundo a embargante, a DRJ desprezou os vários argumentos e provas apresentados às fls. 28 a 42 da impugnação.

No caso, para a então recorrente, a legislação pátria não atribui ao alvedrio da fiscal a aplicação da desconsideração, mas, sim, deixa aos Juízes e Tribunais o exame das circunstâncias do caso concreto para sua aplicação.

Analisando as supostas provas apresentadas e as referidas páginas da impugnação, percebe-se que toda a contenda da recorrente diz respeito ao processo 13971.000174/2008-01, onde foi proferida a baixa do CNPJ da empresa C & N CALÇADOS LTDA, onde, segundo o entendimento da fiscalização, seria uma interposição de pessoas, com a respectiva desconsideração da empresa e das ATIVIDADES desempenhadas, para a consequente exclusão do benefício fiscal pleiteado pela contribuinte de fato, no caso, a ora embargante.

Apesar do acórdão recorrido ter descaracterizado o intuito fraudulento, com a respectiva desqualificação da multa aplicada, em nenhum momento descaracterizou a conclusão firmada pela fiscalização de que a empresa C & N CALÇADOS LTDA era um artifício utilizado pela então recorrente no sentido de burlar a administração tributária para a redução de sua carga tributária.

Além do mais, analisando os autos, em especial o RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO, denota-se que a fiscalização foi muito específica e contundente ao mencionar os indícios que a levaram a concluir pela interposição de pessoas, mencionando, especificamente, o que a levou a acreditar que a referida empresa de fato, era apenas um subterfúgio para burlar a fiscalização; como por exemplo, a comparação entre o faturamento de cada empresa e a evolução do número de funcionários, os sócios, o endereço, os maquinários, instalações e a evolução com o esvaziamento do número de funcionários da contribuinte em questão, sendo que, ao mesmo tempo eram contratados pela C & N CALÇADOS LTDA.

Além dos indícios apresentados, tem-se a seguir, a transcrição de trechos do relatório fiscal que configuram outros elementos de convicção:

Na verificação física realizada nas instalações da N & C Indústria e Comércio de Calçados Ltda, nesta incluída as entrevistas com alguns dos funcionários que se encontravam trabalhando, foi constatado o seguinte:

a) Os empregados laboravam no mesmo parque fabril, constituído de:

- uma construção térrea, separada do prédio principal apenas pelo portão de acesso dos funcionários e veículos de carga e descarga. Nesta construção havia uma sala onde estava instalado um único equipamento tipo ponto eletrônico, bem como uma área destinada a depósito de máquinas em desuso;
- Um prédio principal em que no térreo está instalada a recepção e o setor produtivo e piso superior onde funciona a parte administrativa e sala de exposição de produtos fabricados pela empresa;

b) A utilização de um único equipamento de ponto eletrônico para controle de acesso dos funcionários e registro dos horários de entrada e saída;

c) Os funcionários estavam utilizando uniforme que trazia o logotipo C&N/CONTRAMÃO. Destaca-se que Contramão é o nome de fantasia da N & C Indústria e Comércio de Calçados Ltda;

d) Todos os empregados entrevistados, na faixa de trinta, afirmaram que o proprietário da empresa para o qual trabalham é o sr. Hermínio, sócio-gerente da N&C;

e) Tal era o nível de integração dos empregados com o processo produtivo, que em nenhum momento foi possível identificar que havia mais de uma empresa prestando serviço naquele local;

f) Das informações obtidas nas entrevistas com os funcionários e no relatório do registro eletrônico de ponto em confronto com os documentos apresentados relativos ao registro de empregados, pode-se observar que quase todos os trabalhadores registrados na O & N Calçados Ltda (cerca de 80), eram da produção. Já os que exercem atividade-meio (almozarife, auxiliar administrativo, auxiliar de serviços gerais, comprador, recepcionista e motorista), em torno de 10, estavam registrados na N&C;

Evidenciando-se um quadro de simulação, é de se questionar os objetivos pretendidos pela N & C Indústria e Comércio de Calçados Ltda. Considerando-se que a C & N

Calçados Ltda é optante pelo simples desde a sua constituição em 20/09/2002, depreende-se que a migração de empregados vislumbrada da N & C Indústria e Comércio de Calçados Ltda para a C & N Calçados Ltda permitiu de início àquela obter vantagens indevidas em relação às contribuições previdenciárias devidas pelo empregador.

Mesmo que se reconhecesse a existência de fato da C & N Calçados Ltda, a sua opção pelo Simples naquela ocasião foi indevida nos termos da alínea "f", do inciso XII, do artigo 9º, da Lei nº 9317, de 5 de dezembro de 1996, por tratar-se verdadeiramente de locação de mão-de-obra.

*Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:*

[...]

*XII - que realize operações relativas a:*

[...]

*f) prestação de serviço vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra; (grifo acrescido).*

Na esteira das vantagens indevidas auferidas com a simulação acima descrita, a N & C Indústria e Comércio de Calçados Ltda ainda apresentou notas fiscais de prestação de serviços de industrialização por encomenda, fornecidos pela C & N Calçados Ltda, na expectativa de compensar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofias devida no período, bem como obter ressarcimento das mesmas a título de mercado externo, intento este frustrado pela glosa dos valores em questão.

Finalmente, frise-se que a N & C Indústria e Comércio de Calçados Ltda apresentou na declaração de rendimentos referentes ao ano-calendário 2004 receitas da exportação incentivada - BEFIEX de RS 2.390.776,00, o que nos parece indevido, posto que o referido benefício tem como data limite o ano de 1987, e a empresa foi constituída em 1994.

Portanto, independente dos argumentos e provas apresentados pela então impugnante, o que ficou caracterizado nos autos, a título de VERDADE MATERIAL, foi que, apesar do cumprimento de formalidades legais para a formação da empresa C & N CALÇADOS LTDA, o que de fato aconteceu foi que a referida empresa se utilizava da sistemática de apuração do SIMPLES, para a redução da carga tributária da contribuinte em questão.

Portanto, independente da arguida fragilidade da análise feita pela decisão recorrida, entendo que não assiste razão à contribuinte no sentido de que sejam acatados os seus argumentos para desmerecer a autuação neste item de seu recurso.

#### 4 - DA ATIVIDADE LÍCITA E TRANSPARENTE DA RECORRENTE E DA C & N CALÇADOS LTDA. - DAS PROVAS QUE ESTA POSSUI PATRIMÔNIO E CAPACIDADE OPERACIONAL NECESSÁRIA À REALIZAÇÃO DE SEU OBJETO SOCIAL

Neste item dos embargos, segundo a contribuinte, argumentou-se que a empresa C&N CALÇADOS LTDA, contrariamente ao que afirma a fiscalização e a decisão da DRJ, possui patrimônio e capacidade operacional necessária à realização de seu objeto social, e ainda autonomia e independência, haja vista que movimentava contas bancárias, adquiria maquinário para operacionalizar o seu objeto social, adquiria veículos para transporte de seus produtos e

funcionários, inclusive, contratava apólices de Seguro de Risco de Engenharia em relação as suas máquinas e parque fabril, adquiria e pagava seu ativo imobilizado, prestava serviços de industrialização para outras empresas, possui livros e registros contábeis e fiscais que registram as suas transações e que seus sócios (C & N) são distintos e desvinculados da empresa Recorrente (N & C).

Novamente, da análise dos autos, tem-se que, em nenhum momento a fiscalização, a decisão recorrida ou mesmo o acórdão embargado negaram a existência, funcionamento e atividades de qualquer uma das duas empresas. O que ficou demonstrado no decorrer da fiscalização e confirmado pelas instâncias julgadoras, foi que, apesar da existência e formalismo no funcionamento e atividades da C&N CALÇADOS LTDA, constatou-se que a mesma, era apenas uma interposição de empresa com o intuito de burlar a fiscalização para a respectiva redução da carga tributária.

Portanto, não assiste razão aos argumentos apresentados pela contribuinte.

## 5 - DA OBRIGAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO EM BUSCAR A VERDADE MATERIAL

Neste item, a recorrente sustenta que a fiscalização baseou-se em presunções desprovidas de provas válidas e amparo técnico necessário., desprezando o princípio da verdade material.

Conforme explicitado nos itens anteriores, exatamente da análise das provas apresentadas e acostadas aos autos, demonstrando a verdade material, foi que a fiscalização, mesmo constatando a existência física, formal e legal da empresa C&N CALÇADOS LTDA, constatou que a verdade material, de fato, consistia na existência da referida empresa como uma forma de burlar a fiscalização, através da utilização da sistemática do SIMPLES de apuração de débitos tributários.

Sobre o tema verdade material, ou real, pela precisão e ensinamentos, a título informativo, vale a pena trazer a este processo, trechos do voto vencedor do acórdão de nº 9101-003.953 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 06 de dezembro de 2018, conforme a transcrição apresentada a seguir, com adaptações:

Habitualmente, em todos os ordenamentos que possuem em sua estrutura de Estado um Poder Judiciário, está a ideia de que o processo busca estabelecer se os fatos realmente ocorreram ou não. A Verdade dos fatos no processo é tema altamente problemático e produz inúmeras incertezas ao tentar-se definir o papel da prova nesse contexto.

A Verdade formal seria estabelecida no processo por meio das provas e dos procedimentos probatórios admitidos pela lei. De outra banda, a Verdade material é aquela ocorrida no mundo dos fatos reais, ou melhor, em setores de experiência distintos do processo, obtido mediante instrumentos cognitivos distintos das provas judiciais.

Nesse contexto, não é difícil definir o que vem a ser a Verdade formal, pois é aquela obtida - repita-se - mediante o uso dos meios probatórios admitidos em lei. O problema é conceituar a Verdade material, pois inicialmente chegamos ao seu conceito por mera exclusão. Qualquer outra "Verdade" que não a formal, é a material. A Verdade material, nesse sentido, admite outros meios de comprovação e cognição não admissíveis no âmbito do processo.

Obedecidas as regras do ônus da prova e decorrida a fase instrutória da ação, cumpre ao juiz ter a reconstrução histórica promovida no processo como completa, considerando o resultado obtido como Verdade - mesmo que saiba que tal produto está longe de representar a Verdade sobre o caso em exame.

Com efeito, as diversas regras existentes no Código de Processo Civil tendentes a disciplinar formalidades para a colheita das provas, as inúmeras presunções concebidas *a priori* pelo legislador e o sempre presente temor de que o objeto reconstruído no processo não se identifique plenamente com os acontecimentos verificados *in concreto* induzem a doutrina a buscar satisfazer-se com outra "categoria de Verdade", menos exigente que a Verdade material.

E por isso que, ao admitir a adoção da Verdade material como Princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a Verdade. Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado Princípio da Busca da Verdade Material, tornando-o relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla.

Parte-se da premissa de que o processo civil, por lidar supostamente com bens menos relevantes que o processo penal, por exemplo, pode contentar-se com menor grau de segurança, satisfazendo-se com um grau de certeza menor. Seguindo esta tendência, a doutrina do processo civil passou a dar mais relevo à observância de certos requisitos legais da pesquisa probatória (através da qual a comprovação do fato era obtida), do que ao conteúdo do material de prova. Passou a interessar mais a forma que representava a Verdade do fato do que se este produto final efetivamente representava a Verdade. Mas ainda assim, reconhecia-se a possibilidade de obtenção de algo que representasse a Verdade, apenas ressalvava-se que o processo civil não estava disposto a pagar o alto custo desta obtenção, bastando, portanto, algo que fosse considerado *juridicamente* verdadeiro. Era uma questão de relação custo-benefício entre a necessidade de decidir rapidamente e decidir com segurança; a doutrina do processo civil optou pela preponderância da primeira (1).

Nessa medida, a expressão "Verdade material", ou outras expressões sinônimas (Verdade real, empírica etc.) são etiquetas sem significado se não estiverem vinculadas ao problema geral da Verdade.

A doutrina moderna do direito processual vem sistematicamente rechaçando esta diferenciação (2), corretamente considerando que os interesses, objeto da relação jurídica processual penal, por exemplo, não têm particularidade nenhuma que autorize a inferência de que se deva aplicar a estes métodos de reconstrução dos fatos diverso daquele adotado pelo processo civil. Se o processo penal lida com a liberdade do indivíduo, não se pode esquecer que o processo civil labora também com interesses fundamentais da pessoa humana pelo que totalmente despropositada a distinção da cognição entre as áreas.

Na doutrina brasileira não faltam críticas para a adoção da Verdade formal, especialmente no processo civil. Boa parte dos juristas desse movimento, entende que desde o final do século XIX não é mais possível ver o juiz como mero expectador da batalha judicial, em razão de sua colocação eminentemente publicista no processo (processo civil inserido no direito público), conhecendo de ofício circunstâncias que até então dependia da alegação das partes, dialogando com elas e reprimindo condutas irregulares(3).

Outro aspecto que dificulta ainda mais uma solução para o problema é o fato de que a única Verdade que interessa é aquela ditada pelo juiz na sentença, já que fora do processo não há Verdade que interesse ao Estado, à Administração ou às partes. A Verdade no seu conteúdo mais amplo é excluída dos objetivos do processo, em particular do processo civil.

José Manoel de Arruda Alvim Netto aponta que o Juiz sempre deve buscar a Verdade, mas o legislador não a pôs como um fim absoluto no Processo civil. O que é suficiente para a validade da eficácia da sentença passa ser a *verossimilhança* dos fatos (4). O jurista reconhece a Verdade formal no processo civil, mas salienta que quando a demanda tratar de bens indisponíveis, "...*procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado obtido no processo (Verdade formal) seja o mais aproximado da Verdade material...*"

Diante do reconhecimento de tal diferenciação (Verdade material *versus* Verdade formal), ao mesmo tempo se reconhece que, em determinadas áreas do processo, a Verdade material é almejada com mais afinco que em outras. Naquelas áreas em que se considera a Verdade material essencial para a solução da controvérsia, se diz que o *Princípio da Verdade Material* rege a causa. O *Princípio da Verdade Formal*, por outro lado, rege o Processo em que não se considera essencial a busca da Verdade real, contentando-se portanto com a verossimilhança ou a probabilidade.

Dejalma de Campos, afirma que pelo Princípio da Verdade Material, o magistrado deve descobrir a Verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes, e pelo Princípio da Verdade formal, o juiz deve dar por autênticos ou certos, todos os fatos que não forem controvertidos (5).

A predominância da busca da Verdade material no âmbito do direito administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma:

Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a Verdade substancial (6).

Paulo Celso Bergston Bonilha ressalta que o julgador administrativo não está adstrito as provas e a Verdade Formal constante no processo e das provas apresentadas pelo contribuinte. Segundo ele, outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da Verdade (7).

Ainda no âmbito do direito administrativo, há aplicação ampla do Princípio da Verdade material, mesmo que com outras denominações. Hely Lopes Meirelles chama de *Princípio da Liberdade de Prova* aquele em que a administração tem o poder-dever de conhecer de toda a prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes. Hely Lopes salienta que no processo judicial o juiz cinge-se às provas indicadas, e no tempo apropriado, enquanto que no processo administrativo a autoridade processante pode conhecer das provas, ainda que produzidas fora do processo, desde que sejam descobertas e trazidas para este, antes do julgamento final (8).

Constata-se dessa exposição inicial que temos dois extremos, no que tange a aplicação concreta do princípio da busca da verdade material: de um lado a *liberdade de prova* (já admitida em outros julgados por este Colegiado); de outro lado a ausência de Preclusão.

Entendo que, se o que caracteriza a busca da verdade material é a possibilidade de o julgador (administrativo, no caso), a qualquer tempo, buscar elementos - de fato e de direito - que o convençam para julgar corretamente, independentemente do que foi trazido pelas partes no curso do processo, então mais razão para que qualquer das partes também traga ao processo, elementos de fato e de direito, em qualquer momento processual.

Neste exato sentido, já me manifestei anteriormente em trabalho acadêmico publicado. (*Verdade Material no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013).

E bom lembrar que a preclusão, enquanto modalidade de decadência *lato senso*, isto é, perda de um direito pelo decurso do tempo (direito de manifestar-se no processo) é regra meramente processual, infra-constitucional. Com isso quero dizer que não se pode, por exemplo, mitigar institutos constitucionais, tais como a decadência (*stricto senso*), a prescrição, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito etc. Mas, em se tratando de normas de nível de lei ordinária, deve prevalecer, como o próprio nome já diz: o PRINCÍPIO (da verdade material, no caso).

Ademais, a Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF (Lei Federal 9.784/99), reconhece implicitamente o princípio em mais de uma passagem de seu texto, das quais destaco uma, particularmente aplicável ao caso concreto:

"Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa. "

Destaco o parágrafo segundo acima. Veja-se que por "preclusão administrativa" deve ser entendido como a chamada "coisa julgada administrativa", i. e., exceção aplicável apenas no caso do inciso IV, posto que, se não há mais processo, a autoridade julgadora não tem mais competência para tratar o tema. Veja-se que o parágrafo primeiro dá outra solução também ao inciso II, privilegiando outro princípio, conhecido por fungibilidade e informalismo.

Se, por uma hipótese, o parágrafo não fosse aplicável nos casos de perda de prazo processual, restaria apenas o "exame de ofício" para o caso de parte ilegítima (inciso III) o que faria o parágrafo perder completamente seu sentido.

Há uma clara antinomia em relação ao disposto no artigo 17 do decreto-lei 70.235/72, posto que no artigo 63 acima não consta a falta de inclusão na impugnação como causa de preclusão contra o contribuinte. Na minha opinião, a LGPAF deveria ser aplicável, em razão da sua novidade, mas mesmo para aqueles que entendem que prevalece o "Decreto" por ser norma especial, não há antinomia em relação ao parágrafo segundo.

Com isso quero dizer que, mesmo admitindo que o recurso pudesse ser não conhecido, este conselho de forma alguma está impedido de analisar livremente o tema, coincidente ou não com o argumento trazido no recurso.

Mesmo assim, o Decreto 70.235/72 prevê em seu art. 18 que a autoridade julgadora de primeira instância determinara, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Ora, se a autoridade pode, de ofício, requerer diligências em qualquer momento do processo para em qualquer momento do processo receber as informações necessárias, por que o contribuinte (ou o fisco) também não pode fazê-lo a qualquer tempo?

Finalmente, outra passagem da LGPAF deixa evidente o alcance do princípio da busca da verdade material, seja para a instrução probatória, seja para elementos de interpretação da lei vigente, *verbis*:

"Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."

Este dispositivo é aplicável a favor do administrado, pois não poderá tal revisão resultar em agravamento da sanção, bem como deve respeitar os institutos constitucionais de decadência, prescrição etc, mas evidencia sem dúvida a busca da verdade material.

Ora, repita-se: se este Conselho pode, por iniciativa própria, acolher a outros aspectos de fato ou de direito, não necessariamente trazidos ao processo pelas partes, pergunta-se por que então as partes (fisco ou contribuinte) também não podem, se o objetivo desta esfera de julgamento é um só para todos: a verdade!!

Importante lembra ainda do teor do artigo 145 do CTN, que prevê:

"O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

Extraí-se daí que o lançamento não termina na autuação, mas sim no trânsito em julgado do processo administrativo fiscal e, portanto, até lá, este Conselho tem o dever legal de efetuar o seu controle de legalidade, de ofício, se necessário.

Outra questão que reforça meu entendimento, é a questão das chamadas "questões de ordem pública".

Tanto no âmbito administrativo como no judicial, são frequentes decisões de órgãos julgadores dos mais diversos, reconhecendo *de ofício* questões de ordem pública.

1 - Veja-se: Sergio Cruz Arenhart e Luiz Guilherme Marinoni (Comentários... Op. Cil. p. 56.) "

2 - TARUFFO, Michele. La prova dei fatti giuridice. Milão: Giutrè, 1992. p.56

3 - Neste sentido Antonio Carlos de Araújo Cinira, Ada Pelegni Grinover e Candido Rangel Dinamarco. (Teoria

Geral do Processo. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 70).

4 - Manual de Processo Civil. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 932.

5 - Lições do processo civil voltado para o Direito Tributário. In O processo na constituição. Coord . Ives Gandra da Silva Martins e Eduardo Jobim. São Paulo: Quartil Latin, 2008. p. 691.

6 - Curso de Direito administrativo. 26 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 497. O autor se socorre da definição de Hector Jorge Escola, para quem o Princípio da Verdade Material consiste na busca daquilo que é realmente a Verdade independentemente do que as partes hajam alegado ou provado.

7 - BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 76.

8 - Direito Administrativo Brasileiro. 14 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 554. Em outra passagem da obra, o autor classifica o processo administrativo com base em duas espécies: o disciplinar e o tributário. Segundo ele, ambos, mesmo que usualmente tratados pela doutrina separadamente, possuem o mesmo núcleo de Princípios. Hely Lopes Meirelles faleceu Agosto de 1990. Sua obra passou a ser atualizada por outras pessoas e encontra-se na sua 33ª edição. Sem qualquer demérito a estes juristas, procuramos aqui refletir a opinião autêntica do autor, mediante consulta a edição imediatamente anterior a sua morte (Julho de 1989), sobre um tema de cunho Princiologógico que, aliás, ultrapassa as barreiras da legislação alterada posteriormente.

Uma vez tendo a visão do que vem a ser verdade material e verdade formal, debruçando-se sobre os motivos da autuação, como também sobre os argumentos utilizados no acórdão recorrido, considerados frágeis pelo embargante, que confirmam a autuação, confrontando com os argumentos apresentados pela recorrente no sentido da busca da verdade material, percebe-se que de fato, tanto a autuação, quanto a decisão recorrida, reconhecem de fato a existência real de atos praticados pelas empresas. Vê-se que esta verdade material, não foi afastada pelos atos administrativos em comento.

Pela análise dos autos, tem-se que o motivo que levou à autuação foi a percepção de que a existência da C & N calçados, apesar de legalmente formalizada, era apenas uma forma elisiva de economia tributária.

Destarte, entendo que caberia à recorrente apresentar novos elementos ou provas que viessem a demonstrar a suscitada e diferente forma de interpretação da verdade real dos fatos enumerados neste processo. Coisa que a contribuinte não fez.

Por conta disso, não tem porque se admitir falha da fiscalização na busca da verdade material.

No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016).

Quanto ao entendimento doutrinário, apesar dos valorosos ensinamentos trazidos aos autos, tem-se que os mesmos não fazem parte da legislação tributária a ser seguida obrigatoriamente pela administração tributária ou pelos órgãos julgadores administrativos.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, voto por conhecer e acolher os embargos formalizados em face do Acórdão 2403-002.988, de 12 de março de 2015, para, com efeitos infringentes, sanar os vícios apontados, no sentido de excluir da autuação, pela decadência, os lançamentos anteriores à competência 09/2005.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita