



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16020.000057/2007-95
Recurso Embargos
Resolução nº 9202-000.303 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2022
Assunto CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Embargante ELLENCO CONSTRUÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recuso em diligência para a complementação do exame de admissibilidade, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), que rejeitou a conversão do julgamento em diligência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Não votou a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, pois o relator Pedro Paulo Pereira Barbosa proferiu seu voto como relator do processo.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado *Ad hoc* e Redator designado

Participaram do presente julgamento Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Embargos Declaratórios interpostos por ELLENCO CONSTRUÇÕES LTDA. contra o Acórdão nº 9202-007.343, proferido na Sessão desta 2T/CSRF de 27 de novembro de 2018, que conheceu e negou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, e conheceu e deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), que lhe deu provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento,

Fl. 2 da Resolução n.º 9202-000.303 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16020.000057/2007-95

vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2000

NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Não tendo a fiscalização logrado êxito em demonstrar a ocorrência do fato gerador, inclusive quando em diligência a própria autoridade destaca vícios na constituição do lançamento, não há como considerar mero vício formal na descrição do fato gerador.

A identificação de vício formal apenas pode ser considerada quando é possível identificar nos autos a ocorrência do fato gerador, porém, falhou a autoridade fiscal na descrição, fato esse sanável com os próprios documentos dos autos, em novo lançamento com apenas melhores esclarecimentos.

A embargante aponta omissão do Acórdão recorrido. Diz que o provimento ao recurso do contribuinte implicaria em atendimento ao seu pedido de que todo o crédito tributário fosse afastado pela decadência, com a decretação da improcedência da NFLD; que, contudo, no voto condutor do decisum não consta tal assertiva, limitando-se a negar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria; que, diante disso, a Receita Federal manteve parte do PAF intimando-a para pagamento. Diante do exposto, pede que conste do dispositivo do julgado que todo o crédito tributário do processo teria sido extinto.

É o relatório.

Voto Vencido

Mário Pereira de Pinho Filho, Redator designado *Ad hoc* para a formalização da decisão.

Trata-se Embargos de Declaração em face de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que encontrava-se sob a relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que não mais integra esta turma julgadora, razão pela qual fui designado para atuar como redator *ad hoc* e para redigir o voto vencedor, tendo em vista que o encaminhamento sugerido pelo Relator não foi acolhido pelo Colegiado.

Considerando que a maioria da turma julgadora resolveu por converter o julgamento dos Embargos em diligência, o voto elaborado pelo Relator deixa de ser aqui reproduzido, uma vez que o mérito do recurso, bem como eventuais questões preliminares ou prejudiciais, serão votadas quando do retorno dos autos da Câmara de origem.

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho, Redator designado para redigir o voto vencedor.

No presente caso, tem-se a NFLD n.º 37.076.399-8, substitutiva de parte da NFLD n.º 35.374.507-4, anulada por vício de formal, conforme conclusão do Acórdão n.º 913/2006 do CRPS (fls. 58/61), nos seguintes termos:

Voto no sentido de ANULAR o Acórdão n.º 2642/2004, para CONHECER DO RECURSO e no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que sejam excluídos do lançamento, por vício formal, os fatos geradores correspondentes ao levantamento "Código FL3"

Questão que necessita ser esclarecida é que a NFLD substituída (Debcad n.º 35.374.507-4) foi anulada parcialmente, apenas em relação ao levantamento "Código FL3", isto é, o lançamento substituto corresponde tão-somente aos fatos geradores relativos a esse levantamento e tem como base de incidência remunerações pagas a sub-empregueiros pessoas físicas, considerados segurados empregados pela Fiscalização, conforme se verifica do Relatório Fiscal (fls. 20/22):

1. Nesta ação fiscal estamos refazendo parcialmente lançamento de débito envolvendo aferição indireta para a qual não foi apresentada fundamentação legal. Esta anterior notificação de lançamento de débito de n.º 35.374.507-3 de 20/12/2001 teve o Levantamento FL3 (sub-empregueiros pessoas físicas) tornado nulo conforme decisão constante do Acórdão n.º 913/2006 na qual a 4ª CAJ/CRPS, em revisão ao Acórdão n.º 2642/2004, conheceu do pedido de revisão interposto pelo contribuinte e tornou nulo o levantamento FL3. O remanescente do débito foi quitado perante a procuradoria em 19/09/2006 estando arquivado em Tatuí- na UARP (juntada cópia do acórdão como anexo)

2. Para realizar isto a contento, além da explicitação dos fundamentos legais da aferição indireta, tendo em vista tratar-se de pagamentos a pessoas físicas conforme cópias juntadas no anexo integral do levantamento FL3 (34 fls.) , fizemos consultas ao cadastro de vínculos empregatícios do trabalhador (também juntado 19 fls.) no qual constatamos que alguns, mas não todos, dos sub-empregueiros já estavam vinculados com a empresa Ellenco como empregados. O período em pauta abrange as seguintes competências : 1299, 0200 ,0300 , 0400 ,0500 ,0800 e 0900. Os valores correspondentes não foram informados em GFIP. Todas as pessoas físicas para efeito deste levantamento foram consideradas como remuneradas na condição de "empregadas" e não como autônomas.

Nesse passo, no que diz respeito aos demais levantamentos abrangidos pela NFLD n.º 35.374.507-3, há decisão administrativa de caráter definitivo em desfavor da Contribuinte, haja vista a inexistência de questionamentos em relação a eles.

De outra parte, em sede de Recurso Voluntário a Contribuinte arguiu que, mediante aplicação do art. 150, § 4º do CTN, a NFLD substitutiva deveria ser extinta, tendo em vista que os fatos geradores objeto do lançamento teriam sido alcançados pela decadência. Alegou-se ainda que o novo lançamento seria nulo por i) ausência de motivação; ii) modificação dos motivos determinantes; iii) ausência de motivação do arbitramento; e iv) ausência de fundamentação legal do arbitramento.

Pelo Acórdão n.º 2803-00.256 (fls. 239/247), o Colegiado Ordinário afastou as alegações relativas à decadência, mas entendeu que parte do lançamento substituto seria nulo por vício formal, consoante se verifica da ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2000

Fl. 4 da Resolução n.º 9202-000.303 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16020.000057/2007-95

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. REINÍCIO DA CONTAGEM. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário, de 5(cinco) anos, terá reinício em caso de decretação de nulidade formal do lançamento (art. 173, II, do CTN).

DILIGÊNCIA E EXPLICAÇÕES DO AUTUADOR. O art. 18, do Decreto n. 70.235/1972, permite à autoridade julgadora de primeira instância requerer diligências e maiores explicações por parte da autoridade fiscal responsável pelo lançamento. INFORMAÇÕES PRESTADAS PELOS CONTRIBUINTE. As informações prestadas pelos contribuintes fazem a função de confissão da ocorrência dos fatos geradores.

FUNDAMENTAÇÃO FATÍCO-LEGAL. ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE EXPOSIÇÃO DE CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO E PRESUNÇÕES. Sofre de nulidade formal o lançamento realizado por arbitramento ou aferição indireta que não demonstra claramente os fundamentos fáticos e legais, bem como deixou de expor os critérios de aferição e presunção que devem demonstrar sua relação mais próxima o possível com a realidade, com métodos, base científica, ou lastro legal. Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Especificamente em relação à decadência, o colegiado ordinário se manifestou nos seguintes termos:

Da Decadência

Quanto à preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário, entendo que não merece acolhida. O motivo de não acolhimento está justamente no texto do art. 173, II, do CTN, em que o prazo de 5(cinco) anos para constituir o crédito tributário tem reinício **quando o lançamento for anulado em razão de vício formal, como o presente caso.** Entendimento consolidado ainda hoje, tanto pela doutrina quanto à jurisprudência administrativa e judicial (DE SANTI, Eurico Marcos Dinis. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Qà.2, São Paulo : Ma x Limonad, 2001, p . 176-178)

A mera alegação da norma inscrita no supra citado artigo deve ser desconsiderada, sem qualquer fundamento nos princípios do Direito Tributário, não permite a sua não aplicação. Inclusive, nem com alegação simples de constitucionalidade o CARF poderia afastar sua aplicação (art. 62 do Regimento Interno).

Assim, a preliminar arguida não deve ser acolhida.

Em relação ao mérito, com base nos elementos de provas acostados aos autos, o Colegiado Ordinário entendeu que a Fiscalização somente logrou caracterizar o vínculo empregatício de parte dos trabalhadores que prestaram serviço à empresa, razão pela qual decidiu anular parte da NFLD substituta por vício formal, consoante se verifica a seguir:

A exigência de que a empresa apresente documentos inexistentes em uma situação normal, é uma prova diabólica, cumpriria o fiscal investigar e apurar mais dados e documentos de forma a comprovar tais vínculos. Pelos autos não é possível saber a situação da Recorrente quanto a sua demanda de empregados ou prestadores de serviços, fato que é intimamente ligado à atividade econômica. Isso é, o mero motivo do fiscal de que ele entende que uma empresa deve contratar empregados ou autônomos para o exercício de sua atividade, sem recorrer a outros elementos desta atividade é, minimamente, imprudente. Tais razões deveriam estar baseadas em método, técnicas, com demonstração clara dos motivos legais e fáticos, além de que deveria demonstrar a justificativa dos documentos apresentados pela Recorrente não mereceriam fé, conforme disciplina o art. 142 e 148, do CTN, bem como do art. 37, da Lei n. 8.212/1991.

Ou seja, sobre os fatos em que simplesmente o Agente Fiscal apenas disse se seria uma relação de emprego ou de prestação de serviço autônomo, não há uma verdadeira motivação clara, o porquê decidiu enquadrar todos os colaboradores como empregados, além de mera suposição sem base legal ou científica. Interessante apontamento deve ser feito de que o fiscal não utiliza-se sequer de cálculo de salários mensais por

Fl. 5 da Resolução n.º 9202-000.303 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16020.000057/2007-95

extrapolamento dos supostos autônomos, como se deveria fazer se realmente fossem empregados. Em consequência, gera uma dissonância quanto à norma material aplicada ao fato.

Tais questões ou falhas geram vício formal insanável de parte do processo administrativo onde não se demonstra a clareza dos motivos fáticos e jurídicos fundantes sobre os quais as dúvidas pairam, por confronto ao art. 37, da Lei n. 8.212/1991, e do art. 11, III, de Dec. n. 70235/1972. Entendimento presente tanto da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial:

[...]

Por esses motivos acima, verifica-se que o processo administrativo tributário em questão é parcialmente nulo por vício formal, ao não demonstrar claramente os fundamentos fáticos e legais da aferição indireta para renquadramento, bem como da norma a ser aplicada, quanto aos fatos geradores oriundos dos supostos autônomos ou empregados que não tinham prova de relação de emprego no período apurado. Restando apenas comprovada a relação de emprego, para fins da aplicação da norma oriunda dos artigos 12,1, 20, 22,1, da Lei n. 8.212/1991, no caso dos empregados: Claudiomiro Coelho, Cláudio Pinto Godoy, João Batista Barbizan, Francisco M. dos Nascimento, Gerson dos Santos Medeiros, Sebastião de Jesus Martins, João Batista Zamarco, José Domingos Silvestre e Manuel Teixeira da Silva, pois somente desses é que se têm comprovados pagamentos contínuos e coincidentes com os contratos de trabalho declarados e realmente apurados pela fiscalização. As demais relações de prestação de serviço apontadas pela fiscalização, com as provas apresentadas nos autos, não se valem para a aplicação dos supra citados dispositivos.

Do Dispositivo do Voto

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso da notificada, para no mérito CONCEDER-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformando a decisão recorrida, declarando e decretando a parcial nulidade por vício formal da NFLD **objeto do presente processo administrativo**, no sentido de apenas manter o crédito tributário constituído com base nos fatos geradores oriundos das relações de emprego da Recorrente com os seguintes segurados: Claudiomiro Coelho, Cláudio Pinto Godoy, Francisco M. dos Nascimento, João Batista Barbizan, Gerson dos Santos Medeiros, Sebastião de Jesus Martins, João Batista Zamarco, José Domingos Silvestre e Manuel Teixeira da Silva.

Em virtude disso, Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 251/274) em que pugna pela reforma da decisão ordinária, para que se restabelecesse o lançamento, reconhecendo-se inexistente o vício apontado na decisão ordinária.

Pelo despacho de fls. 305/305, deu-se seguimento ao apelo Fazendário.

O Sujeito Passivo, a seu turno, embora apresente como paradigma somente o Acórdão nº 2301-00.502, interpôs seu Recurso Especial (fls. 314/317) no intento de discutir tanto a natureza do vício quanto a decadência, nos seguintes termos:

Data vênua, o acórdão recorrido diverge do acórdão n.º 2301-00.502, proferido pela 1.ª Turma da 3.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF, em 07 de julho de 2009.

E a divergência se dá em 2 pontos: (1) em razão da natureza do vício da NFLD, cuja convicção da recorrente é que se trata de vício material; e, (2), a contagem do prazo decadência. Vejamos:

[...]

Reportando-se ao mérito da decisão recorrida, defende que o vício apontado em tal decisão seja reconhecido como de índole material:

Portanto, qualquer que seja a concepção, "forma" não se confunde com o "conteúdo" material ou objeto. E um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da

Fl. 6 da Resolução n.º 9202-000.303 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16020.000057/2007-95

finalidade determinada pela lei. E quando se diz "exteriorização" devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material:

Alega ainda que, como se cuida de vício material, aplicar-se-ia ao caso concreto a regra do § 4º do art. 150, e não, a do inc. II do art. 173 do CTN, destacando os trechos da decisão trazida a cotejo, que se transcreve na sequência:

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício na formalização.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

Por todo o exposto, não vejo com estender para o vício do lançamento decorrente da falta de descrição clara e precisa do fato gerador a regra especial no artigo 173, II, mas tão somente as regras gerais nos artigos 150, § 4º e 173, I do Código Tributário Nacional.

Vê-se portanto que, como dito, o Recurso Especial do Contribuinte refere-se a duas matérias: i) natureza do vício (se formal ou material); e ii) decadência. Contudo, o Despacho de Admissibilidade de fls. 338/341 faz referência somente à natureza do vício, silenciando em relação à decadência.

Nesse passo, o voto vencedor do Acórdão nº 9202-007.343, ora embargado, em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, somente fez referência à natureza do vício apontado no lançamento substitutivo, considerando-o como de caráter material, mas nada disse a respeito da decadência.

Ressalte-se, a título de esclarecimento, que o fato não haver menção ao Recurso Especial da Fazenda Nacional no voto condutor da decisão embargada não representa qualquer tipo de prejuízo às partes, pois, ao se dar provimento ao apelo do Contribuinte para reconhecer

Fl. 7 da Resolução n.º 9202-000.303 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16020.000057/2007-95

como material a índole do vício que maculou parte do lançamento substituto, o Colegiado considerou prejudicado o Recurso da PGFN, o qual ensejava o restabelecimento da autuação sob a alegação de inexistência de vício, tanto assim que a parte dispositiva do julgado questionado é expressa quanto à sua negativa de provimento.

Pois bem.

O contribuinte apresentou embargos de declaração no qual defende que, como se deu provimento integral a seu recurso, deve-se fazer constar da parte dispositiva da decisão informação quanto a extinção de todos os créditos do PAF, **visto que atingidos pela decadência**.

Ocorre que não se pode estender a decisão consubstanciada no Acórdão nº 9202-007.343 para alcançar questões alheias ao voto que lhe dá suporte. Referida decisão, reitere-se, nada disse a respeito de decadência e, em virtude disso, carece de razoabilidade pretender que se considere extinto todo o lançamento somente por haver no apelo apresentado pela Contribuinte pedido nesse sentido, em virtude da arguição de que “*todos os lançamentos foram atingidos pela decadência quinquenal*”. Assevere-se que as decisões tomadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais encontram limites nas matérias admitidas a rediscussão em despacho de admissibilidade proferido pelo presidente da competente câmara de julgamento e que, não tendo o despacho examinado os aspectos suscitados pela parte recorrente, atinentes à decadência, não caberia ao relator, tampouco à redatora designada para a elaboração do voto vencedor da decisão embargada, abordar tal matéria.

Por outro lado, não se pode ignorar que o apelo recursal apresentado pela Contribuinte refere-se expressamente à matéria decadência, destacando inclusive trechos do Acórdão nº 2301-00.502, apresentado à guisa de paradigma, o qual traduziria entendimento divergente daquele consubstanciado na decisão desafiada e, por essa razão, faz-se necessário remeter os autos à Câmara de origem para que se verifique, a partir dos argumentos referenciados no apelo da Contribuinte, se há de fato divergência jurisprudencial relativamente à referida matéria e se o Sujeito passivo efetivamente logrou demonstrar essa divergência, consoante estabelecido no Regimento Interno do CARF, para que se possa, caso se considere demonstrado o dissenso interpretativo, submeter a matéria à apreciação da instância especial.

Advirta-se que, ainda que o Recurso Especial do Contribuinte não tenha seguimento para a rediscussão da decadência, faz-se necessário o retorno dos autos às CSRF, visto que os embargos interpostos encontram-se pendentes de apreciação.

Conclusão

Em virtude do exposto, voto por converter o julgamento em diligência à Dipro/Cojul, para que os autos sejam encaminhados à Câmara de origem, com vistas à complementação do Exame de admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte, para o exame da matéria “decadência”, com retorno à Câmara Superior de Recursos Fiscais, para análise dos embargos interpostos pelo Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho