



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10166.721847/2014-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.758 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente BRASIL TELECOM CALL CENTER S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO DE OFÍCIO.

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente é passível de alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício ou revisão de lançamento nas hipóteses em que esta é possível. Sendo defeso ao Fisco efetuar novo lançamento com alteração de critério jurídico no tempo em que ainda resta pendente de discussão administrativa de lançamento anterior em que se discutem o mesmo tributo e o mesmo fato gerador.

Por falta de previsão legal, é incabível revisão de lançamento por iniciativa do Fisco nos casos em que se identifica erro de direito no lançamento anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário formalizado em face do Acórdão nº 04-38.120, de 17 de dezembro de 2014, exarado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, fl. 708 a 739, que assim relatou a lide administrativa:

Trata-se de processo de *Impugnação* em face da obrigação tributária relativa a *Contribuições Sociais Previdenciárias* apurada mediante *Auditoria Fiscal* que resultou no lançamento de crédito fiscal lavrado na data de 21/03/2014, referente ao período de apuração de 10166.721847/2014-04 [sic] dos seguintes documentos de créditos:

Debcad	fl	Valor Principal	Valor Total	Período Débito	Lançamento Rubricas	Base de cálculo
51.033.260-9	03	65.422,59	239.753,11	03/2009 a 12/2009	15 Terceiros	01 SC Empreg/avulso

Em resumo, segundo o *Relatório Fiscal* (fl. 11-28), e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do lançamento:

INTRODUÇÃO

1. Este relatório é parte integrante do Processo nº 10166.721846/2014- 51, que é composto de documentos Autos de Infração - AI, acima identificados, lavrados durante ação fiscal junto ao contribuinte BRASIL TELECOM CALL CENTER S A, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) Nº 01.1.01.00-2014-00377-2, para proceder a novo lançamento de contribuições previdenciárias exoneradas em virtude de procedimento de aferição indireta, conforme acórdão nº 04-034.373, de 05/12/2013 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande, ciência do contribuinte em 08/01/2014, no julgamento do Processo Administrativo Fiscal nº 10166.723933/2013-62.

[...]

4. A natureza do procedimento fiscal é o novo lançamento de contribuições previdenciárias de período já fiscalizado, desta forma, foram utilizados os mesmos documentos apresentados pelo contribuinte na ação fiscal RPF nº 01.1.01.00-2012-00007-5, que originaram as contribuições exoneradas.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

8. O procedimento fiscal na BRASIL TELECOM teve início em 24/02/2014, com a ciência pelo contribuinte do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, enviado por via postal. Durante a ação fiscal foi requerida a apresentação dos documentos constante do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF em anexo. Os documentos solicitados foram: Ato constitutivo e alterações e cópia de comprovante de residência, CPF e RG dos representantes legais e contador.

9. A empresa não apresentou os documentos solicitados, razão porque foi agravada a multa de ofício, nos termos do inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

CONSTITUIÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

15. A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica da empresa OI S A, CNPJ: 76.535.764/0001-43, 2010, relaciona na ficha 62 -

Participação Permanente em Coligadas e Controladas, as empresas controladas pela OI S/A.

16. Com base na informação constante da DIPJ, a fiscalização considerou as empresas a seguir como componentes do Grupo OI e, portanto, solidariamente responsáveis pelo crédito previdenciário resultante deste procedimento fiscal:

- a) OI S A - CNPJ: 76.535.764/0001-43
- b) BRT SERVIÇOS DE INTERNET S/A - CNPJ: 04.714.634/0001-67
- c) 14 BRASIL TELECOM CELULAR S/A - CNPJ: 05.423.963/0001-11
- d) BRT CARD SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA - CNPJ: 10.213.810/0001-80
- e) VANT TELECOMUNICAÇÕES S/A - CNPJ: 01.859.295/0001-19
- f) BRASIL TELECOM CABOS SUBMARINOS LTDA - CNPJ: 02.934.071/0001-97
- g) BRASIL TELECOM COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA LTDA - CNPJ: 02.041.460/0001-93.

17. Dessa forma, tendo ficado evidente a interligação dessas empresas e sua subordinação a um comando centralizado, no caso em questão o controle acionário exercido pela empresa OI S/A, conclui-se que elas integram Grupo Econômico, estando, portanto, solidariamente obrigadas entre si, relativamente aos créditos previdenciários apurados em qualquer uma delas.

LANÇAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS

25. Com a análise da contabilidade da Brasil Telecom, verificaram-se registros na conta 0310357000 - C.O. - Serviços de Call Center, de pagamentos efetuados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás - ADFEGO, CNPJ: 02.917.870/0001-55.

26. Por intermédio do Termo de Intimação nº 5, ciência da empresa em 24/10/2012, a fiscalização solicitou documentos que embasaram os registros contábeis, como o contrato firmado entre Brasil Telecom e a Associação dos Deficientes Físicos do Estado de Goiás, doravante denominada ADFEGO, assim como as Notas Fiscais emitidas por esta última.

27. A empresa apresentou o contrato de prestação de serviços, entretanto, não entregou as Notas Fiscais, sendo reintimada, por meio do Termo de Intimação nº 09, quando atendeu esta fiscalização. Esses documentos são as Notas Fiscais e o contrato de prestação de serviço celebrado entre a Brasil Telecom e a ADFEGO.

28. Para melhor fundamentar o trabalho da fiscalização foi aberta diligência fiscal na Associação dos Deficientes Físicos do Estado de Goiás - ADFEGO, para coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o procedimento de fiscalização e complementar as informações fornecidas pela BRASIL TELECOM.

[...]

52. Mediante as circunstâncias presentes no caso em tela, a fiscalização concluiu pela existência de elementos caracterizadores do vínculo empregatício nos

termos do artigo 3º da CLT e da legislação previdenciária conforme o artigo 12, I, alínea "a" da Lei 8.212/91.

53. Assim, a Fiscalização caracterizou estes trabalhadores como segurados empregados da BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A.

[...]

66. Portanto, considerando que a BRASIL TELECOM simulou negócio jurídico com intuito de reduzir o montante de tributos efetivamente recolhidos ao fisco, terceirizando sua atividade fim, em afronta direta à Súmula 331/TST, foram lavrados Autos de Infração para lançamento das contribuições devidas, considerando, ainda, que os trabalhadores foram enquadrados como segurados empregados e que os pagamentos efetuados pela fiscalizada por intermédio da Associação dos Deficientes Físicos do Estado de Goiás - ADFEGO têm natureza salarial, incorporam a remuneração para todos os efeitos legais e são considerados base de cálculo de contribuições sociais.

67. Consideram-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias as remunerações, assim como os valores descontados dos segurados, declarados em GFIP pela Associação dos Deficientes Físicos do Estado de Goiás -ADFEGO, para o tomador BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A

68. O conjunto probatório referente aos pagamentos efetuados à ADFEGO pela BRASIL TELECOM encontram-se nos anexos IX, X, XI, XII e XIII.

MULTA APLICADA SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS DE OFÍCIO

74. Conforme descrito neste relatório, o contribuinte remunerou segurados empregados que lhe prestaram serviços por meio da ADFEGO. A tentativa do sujeito passivo de simular situação que não reflete a realidade dos fatos para se eximir do pagamento de tributos, gerando lucro para a fiscalizada por intermédio da redução de encargos trabalhistas e diferenças salariais, através de utilização de empresa interposta, caracteriza a fraude.

75. Não pode deixar de ser mencionado também, que a BRASIL TELECOM utilizou-se de uma instituição filantrópica como prestadora dos serviços, logo, isenta do recolhimento de contribuições previdenciárias.

76. Portanto, para os levantamentos referentes aos pagamentos efetuados por meio da ADFEGO foi aplicada a multa qualificada (150 %) conforme determina o § 1º do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

77. Como no caso em tela não foi atendida a intimação, pela pessoa jurídica, para apresentação de informações cadastrais, o percentual da multa de 150% foi agravado para 225% como definido na Lei nº 4.502, de 1964.

CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE OS FATOS GERADORES

78. A situação acima descrita configura, EM TESE, crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A, do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983/2000, razão pela qual foi emitida representação fiscal para fins penais por sonegação de contribuição previdenciária.

79. Conforme exposto, e como não há legislação que isente a BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A. da incidência de contribuições sociais sobre a verba em comento, as remunerações pagas, conforme discriminado nos itens acima,

aos segurados que prestaram serviços ao sujeito passivo em questão, são consideradas fatos geradores de contribuições previdenciárias.

80. Diante dessa previsão legal, a auditoria fiscal calculou as contribuições de responsabilidade da empresa, aquelas descontadas dos segurados considerando como base de cálculo as remunerações mensais dos empregados constantes da GFIP da ADFEGO para o tomador BRASIL TELECOM.

81. Constatou-se, assim, que o sujeito passivo em tela deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços, referentes aos fatos geradores acima mencionados.

82. Nesse contexto, os salários-de-contribuição (remunerações) foram determinados pela fiscalização com base nas informações declaradas em GFIP, representam os fatos geradores destes AI e estão devidamente discriminados no relatório "RL -Relatório de Lançamentos".

Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo em 31/03/2014, conforme despacho da autoridade preparadora (fl. 674).

IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo apresentou Impugnação (fl. 595-625), na data de 24/04/2014, conforme autenticação digitalmente (fl. 595), com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

II. DOS FATOS

Este lançamento configura novo lançamento de contribuições incidentes sobre rubrica, também objeto do PAF nº 10166.723933/2013-62, declaradas improcedentes pelo Acórdão de nº 04-304.373, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande.

II - IMPOSSIBILIDADE DE NOVO LANÇAMENTO FACE À IDENTIDADE DE OBJETOS ENTRE O PRESENTE E O PAF N. 10166.723933/2013-62, HOJE OBJETO DE RECURSO DE OFÍCIO

A autoridade fiscal adota como motivação para este "novo lançamento", o fato de tais contribuições terem sido exoneradas "em virtude de procedimento de aferição indireta, conforme acórdão n. 04-034.373, de 05.12.2013 - 4. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande, ciência do contribuinte em 08/01/2014, no julgamento do Processo Administrativo Fiscal nº 10166.723933/2013-62."

Diante desta alegação fiscal torna-se necessário relatar os fatos para se concluir que este novo lançamento é precipitado!

O PAF n. 10166.723933/2013-62 é composto por vários autos de infração, dentre eles os de ns 51.033.252-8 e 51.033.253-6., através dos quais, respectivamente, foram exigidas contribuições previdenciárias patronais e devidas pelos segurados, relativas ao mesmo fato gerador motivador do presente lançamento. Naquela oportunidade o fisco utilizou-se do método de arbitramento e adotou como base de cálculo o valor bruto das notas fiscais, mesmo conhecendo o

valor da efetiva remuneração dos trabalhadores com quem presumiu existir vínculo de emprego. Inconformadas, as empresas impugnaram e obtiveram sucesso na sua argumentação, tendo a DRJ decretado através do Acórdão 04-034.373 (Anexo I):

[...]

Estar-se diante de verdadeira coexistência de processos administrativos de idêntico objeto, ambos ainda na fase administrativa, logo inaplicável a súmula 011 do CARF. Manter os dois lançamentos é permitir excesso de cobrança e verdadeira ofensa à garantias mínimas das Impugnantes. Logo, outra alternativa não há, devendo ser declarado precipitado tal procedimento de novo lançamento, e conseqüentemente ser extinto o presente até que se julgue definitivamente o PAF n. 10166.723933/20'3-62.

III - DO DIREITO DAS NULIDADES

O Auto de Infração deve, obrigatoriamente e sob pena de insanável nulidade, ser instruído com todas as provas que demonstrem claramente as alegações da Administração, cabendo-lhe integralmente o ônus probatório .. .

[...]

Antes de tudo, adverte-se problemas relacionados à identificação dos sujeitos passivos solidários, de modo que antes de se adentrar no exame das outras nulidades, vale destacar que tal fato compromete a validade do procedimento administrativo, de modo que o lançamento somente pode ser considerado ato administrativo capaz de produzir efeitos a partir da ciência do último dos coobrigados e nesse particular vale apontar vários equívocos por parte da autoridade fiscal.

- *Enviou intimação dirigida à Vant Telecomunicações S.A, empresa incorporada pela Brasil Telecomunicação Multimídia Ltda quando a primeira foi incorporada pela segunda, fato já de conhecimento do fisco, conforme comprova Consulta ao CNPJ, fls.676.*

- *Enviou intimação dirigida para a Brasil Telecom Cabos Submarinos, empresa vendida para a Globenet Cabos Submarinos Ltda (: Av. Doutor Cardoso de Melo, 1155, 2 andar, Vila Olímpia São Paulo), indicando endereço diverso daquele constante no CNPJ (Av. Brigadeiro Faria Lima, 3477,14 andar, parte, pátio Victor Malzoni), conforme comprova fls. 674 e os dados do CNPJ.*

- *Enviou intimação para a 14 Brasil Telecom Celular S.a, quando a atual denominação social desta empresa é OI Móvel S.a, fls.672.*

- *Enviou intimação em nome da OI S.a também com o endereço errado. Enviado para Rua General Polidoro.n. 99.5 andar, Parte Botafogo, quando o endereço correto é Rua do Lavradio, 71, 2 andar, Centro.*

O mais grave de todos refere-se à intimação da Globenet Cabos Submarinos que está vindo aos autos após ter conhecimento deste auto de infração por terceiros, já que foi vendida por empresa que não tem nenhuma relação com a primeira das impugnantes. É entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

[...]

E considerando os problemas de identificação dos sujeitos passivos acima identificados, e com base na decisão supra, conclui-se que verdadeiramente a

intimação somente pode ser considerada válida na própria data da impugnação, de modo que também deveriam ser considerados decaídos e não lançados os créditos relativos ao mês de março de 2009 e, considerando que o fato gerador das contribuições impugnadas é prestação de serviço, proporcionalmente aqueles valores relativos às datas das prestações de serviços relativas à parte do mês de abril.

A) AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO DOS REQUISITOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO

A auditoria fiscal no relatório fiscal concluiu pela existência de elementos caracterizadores do vínculo empregatício nos termos do art. 3º da CLT.

[...]

Ocorre que tais requisitos não se encontram presentes no caso em debate.

[...]

Do referido dispositivo se extrai que é necessário constatar, simultaneamente, a existência real dos seguintes elementos fáticos jurídicos: 1- Trabalho por Pessoa Física, 2- Pessoalidade, 3- Não eventualidade, 4- Onerosidade e 5- Subordinação.

[...]

No caso, o agente fiscal através dos itens extraídos do relatório fiscal tentou caracterizar três desses requisitos (subordinação, pessoalidade e não-eventualidade), deixando de mencionar a existência de outros dois (trabalho por pessoa física e onerosidade). Entretanto, não logrou êxito, conforme será a seguir demonstrado.

[...]

Frise-se que dada a subjetividade desse requisito caracterizador da relação empregatícia, o ideal é que fosse constatado através da verificação In loco. Mas nada disso sequer foi pretendido pela autoridade fiscal. Aliás vale frisar que neste procedimento a fiscalização chegou a realizar diligência junto à ADFEGO, mas esta foi restrita à solicitação de documentos, deixando mais uma vez a autoridade fiscal de investigar adequadamente os fatos que foram adotados como geradores das contribuições em discussão.

[...]

Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio pas de nullité sans grief ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque a adoção do sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública.

Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN. A declaração da nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material. Recurso especial negado."

Diante da patente ausência de comprovação dos elementos táticos jurídicos inerentes à relação empregatícia, subordinação, pessoalidade, não eventualidade e a onerosidade, o lançamento tributário está eivado de vício material, razão pela qual requer a necessária decretação de nulidade por vício material.

B) INCERTEZA QUANTO À BASE DE CÁLCULO APURADA PELA FISCALIZAÇÃO

Adotada como premissa relação de emprego entre empregados da ADFEGO e a Brasil Telecom Cali Center S.A, a auditoria fiscal apresenta o Anexo XIII - GFIP da ADFEGO como a comprovação da base de cálculo apurada.

Todavia este documento é inservível! A referida GFIP é contraditória, pois o campo tomador dos serviços indica Brasil Telecom Call Center e no campo que deveria constar o CNPJ do tomador consta o da OI S.A, 76.535.764/0328-51. Do seu exame paira a seguinte dúvida: Aqueles trabalhadores prestaram serviços para a Brasil Telecom Cali Center S.A ou para a OI S.A?

E no intuito de esclarecer recorreremos ao Relatório Fiscal, itens 28 e seguintes que descrevem a diligência realizada na ADFEGO e não encontramos respostas porque diz que a Associação apresentou os documentos solicitados pela fiscalização entre eles a folha de pagamento dos empregados que prestaram serviço à Brasil Telecom.

Ora, OI S.A é a atual denominação social da Brasil Telecom S.A, que de acordo com o próprio relatório fiscal também contratou a ADFEGO (item 31): °31. Pela análise do contrato observa-se que, inicialmente, foi pactuado entre Brasil Telecom S.A (76.535.764/0001-43,..."

E diante da persistência desse dúvida, o que podemos concluir mais uma vez é pela ausência de certeza na definição da matéria tributável, o que inevitavelmente cerceia o direito de defesa das Impugnantes e se alia aos outros motivos apresentados para a necessária decretação de nulidade por vício material por manifesta afronta ao art. 142 do CTN.

C) APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS DESENVOLVERAM ATIVIDADES DE RECEPCIONISTAS, AUXILIAR DE ESCRITÓRIO, ETC.

Será adiante demonstrado que os serviços contratados não se assemelham à atividade fim da Brasil Telecom Cali Center S.A, de modo que a auditoria não poderia lançar contribuições sobre nenhuma das remunerações relacionadas que compõem o Anexo XII. Dentre aqueles trabalhadores existem casos absurdos, que são objeto dessas breves linhas.

Alega a autoridade no item 43 que os serviços prestados são de teleatendimento, atividade fim da empresa contratante. Todavia, a análise do Anexo citado revela que alguns empregados exerceram atividades de recepção e operação de computadores, atividades verdadeiramente consideradas como intermediárias.

Constata-se tal ocorrência com os seguintes empregados:

Repcionistas:

[...]

Operador de Computador:

[...]

Nesse cenário a fiscalização não motivou porque apurou contribuições em tais circunstâncias, cerceando nitidamente o direito de defesa das Impugnantes, restando caracterizada nítida violação ao art. 142 do CTN.

D) LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGAS A MENORES APRENDIZES

O relatório fiscal insiste em constatar relação de emprego entre empregados da ADFEGO e a Brasil Telecom Call Center S.A. Todavia, ao confrontar o Anexo XIII, composto pela GFIP da ADFEGO, constata-se que o universo de trabalhadores é composto por duas categorias de segurados: 01 empregados e 07 menores aprendizes.

E comparando este anexo com os Discriminativos de Débitos percebe-se que foram lançadas contribuições sobre remunerações pagas a menores aprendizes, sem que fosse apresentado nenhum motivo para tanto.

Ora o contrato de aprendizagem não é de emprego. A CLT afasta relação de emprego de forma clara ao prever no seu art. 431: ...

[...]

Deste modo, os motivos utilizados pelo auditor fiscal para motivar o presente lançamento não se aplicam aos lançamentos sobre remunerações pagas a menores aprendizes. Consequentemente a ausência de descrição clara dos verdadeiros motivos que levaram a autoridade fiscal a adotar tal conduta acabam por cercear o direito de defesa das Impugnantes, constituindo tal constatação em mais um motivo decretador de nulidade material por manifesta afronta ao art. 142 do CTN.

E) AUSÊNCIA DE PROVA DE INADIMPLEMENTO PELA ADFEGO

Para finalizar os argumentos em sede de preliminar, parte-se à apresentação do último dos motivos que clamam por decretação de nulidade. A autoridade fiscal mesmo tendo realizado diligência junto à ADFEGO, itens 28 e seguintes do relatório fiscal, e tendo examinado as folhas de pagamento que esta associação apresentou, deixou de investigar se esta descontou e recolheu as contribuições a cargo dos segurados. Aliás sequer exigiu.

O Anexo IX acostado aos autos revela que a autoridade fiscal tentou ser cautelosa ao intimar a Associação para apresentar os documentos abaixo relacionados, não tendo tido o zelo de solicitar as Guias de Recolhimento das contribuições descontadas dos segurados.

[...]

Referida prova é necessária para garantir validade ao presente lançamento. Não se pode aceitar um lançamento sem constatar verdadeiro inadimplemento, especialmente quando a fiscalização dispunha de todos os meios para tanto, já que realizou diligência junto à ADFEGO.

A falta de constatação do inadimplemento verdadeiramente constitui ausência descrição de motivos, e violação ao art. 142 do CTN. Da mesma forma que as justificativas apresentadas nos itens acima, esta também cerceia o direito de defesa das Impugnantes, e conseqüentemente reclama por uma decretação de nulidade material.

III.2- DO MÉRITO

111.2.1) LICITUDE DA TERCEIRIZAÇÃO

Como já dito, a pretensão fiscal nesse particular sustenta-se em presunção de existência de vínculo empregatício entre os empregados da ADFEGO e a BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A. Entretanto, além do insucesso fiscal ao comprovar o vínculo de emprego, tal presunção não tem amparo fático para prosperar.

Não houve qualquer ilicitude na tercerização motivadora do presente lançamento. Em primeiro lugar porque a Brasil Telecom Call Center S.A contratou a ADFEGO para prestar serviços de gestão operacional de call Center, atividade que em nada se assemelha à sua atividade fim.

Nesse particular registra-se que o Anexo II do contrato descreve atividades inerentes à atividade de gestão operacional de call Center. A título meramente exemplificativo vale apresentar as atividades de Telequalidade, que consistem em serviços ativos com o objetivo de identificar o grau de satisfação do cliente com a qualidade do serviço prestado pela equipe técnica e os serviços executados na célula TR que consistem em mero tratamento de suporte operacional de todas as ordens de serviço não executadas devido a impedimentos do cliente. Tais atividades são essencialmente serviços de gestão operacional de Call Center e não se assemelham à atividade fim da empresa contratante.

Ademais, não restaram presentes no caso concreto os requisitos subordinação e pessoalidade. E quando não há subordinação nem pessoalidade, nos termos da súmula 33110 do TST, há plena licitude, posição reconhecida pela mais abalizada doutrina juslaboralista. ...

[...]

Os serviços realizados pelos empregados da ADFEGO não eram idênticos aos serviços realizados pelos empregados da Brasil Telecom Call Center S.A. Os empregados da ADFEGO não estavam subordinados a prepostos da empresa contratante. A contratante nunca exigiu que determinado empregado realizasse o serviço contratado.

Também vale repetir que o contrato motivador do presente lançamento se traduz em solução de continuidade, de contrato firmado com a BRASIL TELECOM e a referida Associação, no intuito de apoiar a ADFEGO no seu objetivo primaz, inserir pessoas portadoras de necessidades especiais no mercado de trabalho.

Como já dito, a história relatada por esta Associação em seu site demonstra com clareza o apoio dado pela TELECOM a este projeto.

Ao contrário do que concluiu a fiscalização não se trata de meio utilizado para deixar de recolher tributo, mas sim de apoiar uma Associação a atingir o objetivo social pretendido.

Comprovada licitude da tercerização motivadora do presente lançamento, e conseqüentemente a improcedência dos autos de infração, por amor à argumentação, cumpre comprovar também outros equívocos da autoridade fiscal, a favor da total improcedência desse lançamento.

São eles: (i) o objetivo do contrato firmado entre ADFEGO e BRASIL TELECOM

- Inocorrência de fraude, (ii) inaplicabilidade de multa qualificada, e (iii) o indevido acréscimo de multa Decorrente da não apresentação de documento e (iv) ausência de dedução dos valores recolhidos pela ADFEGO, a título de contribuições retidas dos segurados empregados, relativas ao contrato objeto do presente lançamento.

A) DO OBJETIVO DO CONTRATO FIRMADO ENTRE ADFEGO E A BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A

- Inocorrência de fraude

A fiscalização afirma ter a BRASIL TELECOM agido de forma simulada e fraudulenta. Sobre o tema, item 66 do Relatório Fiscal.

A autoridade fiscal em um cenário de plena licitude de negócios jurídicos supôs tratar-se de fraude. Entretanto, tal premissa fiscal merece ser desconstituída, e, de igual modo, devem se tomarem ineficazes as conseqüências dadas à equivocada constatação, tais como aplicação de multa de 150%.

É imprescindível que se analise o objetivo da contratação para compreender o contexto objeto da autuação fiscal. A Associação, constituída com o objetivo de defender os interesses dos portadores de necessidades especiais, adotou medidas de inserção no mercado de trabalho dessas pessoas, objetivo que pode ser constatado através da descrição da história da ADFEGO no seu site:

"Em 1994 essa oficina foi batizada com o nome Mão da Roda. Este foi um ano realmente marcante da história da ADFEGO, pois a Associação percebeu que a independência só seria alcançada por meio da inserção de seus associados no mercado de trabalho."

Assim, foram assinados com a Brasil Telecom e a Dataprev contratos de prestação de serviços que empregaram dezenas de pessoas com deficiência. Muitos tiveram a carteira assinada pela primeira vez na vida. E assim a Associação começou a virada que possibilitou a concretização de antigos sonhos.

Outros convênios foram firmados com a Empresa Brasileira de Telégrafos, Caixa Econômica Federal, Saneago, VIVO e Detran."

O contrato firmado com a BRASIL TELECOM CALL CENTER S/A - DMS -M 3300016833, prevê no item 5.1.1 que todos os empregados da ADFEGO são portadores de deficiência física, o que revela o alcance do objeto da contratação.

O objeto do contrato se traduz em apenas uma de muitas outras atividades desenvolvidas pela ADFEGO para alcançar seu objetivo assistencial, de garantir o pleno exercício da cidadania das pessoas portadoras de deficiência física.

No site da Associação é possível conhecer um pouco da sua história e constatar que em contratos como este, o objetivo norteador foi o de inserir no mercado de trabalho pessoas portadoras de necessidades especiais. O contrato com a BRASIL TELECOM foi um dos meios de atingir o objetivo pretendido. Vale destacar que a própria associação relata ter firmado vários tipos de contrato como o motivador da presente autuação, inclusive com empresas públicas, DATAPREV, Caixa Econômica Federal e Correios e Telégrafos.

A comprovação do intuito assistencial de contratar a ADFEGO, aliada à ausência de subordinação e pessoalidade, deixa clara a ausência de fraude como

narrado pela autoridade. E, ausente a fraude, não há do que se falarem multa qualificada.

B) INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA

Baseada na premissa equivocada de ter ocorrido fraude, a fiscalização aplicou multa qualificada de 150%, item 76 do Relatório Fiscal. Em casos de aplicação de multa qualificada exige-se à evocação da justiça fiscal. Para tanto, vale conhecer com precisão terminológica as circunstâncias autorizadas pelo art. 4413 da Lei nº 9.430.

O texto da Lei nº 9.430 exige a busca na Lei nº 4.502 das circunstâncias que autorizam o fisco a aplicar a multa qualificada, sonexção, fraude e conluio .

Pretende a autoridade fiscal caracterizar fraude (item 74). Entretanto, mais uma vez não logra êxito. Do conceito de fraude, extraído do art. 72 da Lei n. 4.502, percebe-se a necessidade de comprovação do dolo. E as condutas dolosas exigem a vontade livre e consciente de praticar uma conduta ilícita, o que não se constata no contrato firmado entre ADFEGO e BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A.

E não basta a indicação de conduta dolosa a partir de meras presunções e/ou subjetividades. Impõe-se à autoridade fiscal comprovar a intenção pré-determinada do contribuinte de fraudar, e essa prova tem que ser incontroversa, concreta e inequívoca. É por isso que em casos como o presente, que não foi comprovada fraude, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais costuma refutar a multa qualificada. ...

[...]

Vale mais uma vez afirmar que a conduta da BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A em contratar a ADFEGO para prestação de serviços não teve como objetivo impedir ou retardar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Ao contrário, o objetivo da contratação foi puramente social, de possibilitar a inserção desses profissionais no mercado de trabalho.

Por todos os argumentos acima expostos, requer que seja desconstituída a presunção fiscal de ocorrência de fraude e, por conseguinte, anulados os seus efeitos, deixando de aplicar a multa de forma qualificada (150%).

C) DO INDEVIDO ACRÉSCIMO DE MULTA DECORRENTE DA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO

Absurdamente, a autoridade fiscal agrava a multa de ofício, acrescentando-a de metade, fazendo com que esta atinja o abusivo percentual de 225%. Diz sustentar sua pretensão no art. 44,§2º, inciso I da Lei n. 9.430.

Recorrendo à este comando normativo percebemos que a conduta de aumentar a penalidade em metade se aplica quando o sujeito passivo não atende tempestivamente intimação para: (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos ou sistemas digitais ou (iii) documentação técnica relativa a sistema de processamento de dados.

[...]

No caso dos autos a autoridade fiscal aplicou esse dispositivo para conduta diversa daquela eleita pela lei, uma vez que a infração imputada descrita nos itens 8 e 77 foi não ter apresentado atos constitutivos e alterações, cópias de comprovante de residência CPF e RG dos representantes legais e contador, que não se assemelha à nenhuma das hipóteses legais.

No caso vertente, está nítida ausência de tipicidade que possa deflagrar a exigência e acréscimo à multa, impondo-se o cancelamento de tal exigência como já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais,

[...]

Do exposto, requer que seja afastado o acréscimo de 50% aplicado por suposto falta de apresentação de documentos.

D) AUSÊNCIA DE DEDUÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS PELA A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÕES RETIDAS DOS SEGURADOS EMPREGADOS RELATIVOS AO CONTRATO OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO.

Vale destacar que a ADFEGO, independente de ser portadora de certificado de entidade beneficente, assim como as empresas em geral tem o dever de descontar e repassar à Receita Federal do Brasil as contribuições a cargo dos segurados empregados - art. 30, I17 da Lei nº 8.212/91.

Logo, na improvável hipótese de ser rejeitada preliminar de nulidade apresentada para declarar a nulidade do Al n. 51.033.259-5, destaca-se que em época própria foram recolhidos valores pela ADFEGO relativos às contribuições descontadas dos empregados com os quais manteve vínculo empregatício.

Entretanto, a fiscalização sequer procurou abater dos valores lançados as contribuições recolhidas pela ADFEGO, informações acessíveis à própria administração pública, através do cotejamento das informações extraídas do Sistema GFIP WEB, folha de pagamento e o conta corrente de recolhimentos da empresa.

A fim de comprovar, as alegações ora expendidas, informa sobre o pagamento, e ressalta que como não são mantidos sob sua guarda, deve, no mínimo ser realizada diligência para investigar tal fato imprescindível para o deslinde do presente feito.

E como pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I18 do CTN. Ao desconsiderar os pagamentos já realizados, age a Administração Pública com excesso de poderes, promovendo em seu enriquecimento ilícito e sem causa.

Nesse cenário, com vistas à garantir o mínimo de certeza e liquidez ao presente lançamento, requer que sejam abatidos os valores recolhidos pela ADFEGO a título de contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados.

II.2.2 DA INEXISTÊNCIA DE "GRUPO ECONÔMICO" PARA EFEITO DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A autoridade administrativa imputa as empresa elencadas no item 16, letras "a" a "g", do relatório fiscal, responsabilidade solidária pelo pagamento do débito previdenciário objeto do lançamento guereado, nos termos do artigo 124, inciso II

do CTN e artigo 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91, ao argumento de que àquelas constituem "grupo econômico de fato".

Ainda segundo a autoridade administrativa, as empresas constituem "grupo econômico de fato" de acordo com o artigo 494 da Instrução Normativa RFB nº 971/09, uma vez que todas seriam controladas pela OI S.A. Com o devido respeito, o fato de as empresa estarem sob controle comum, por si só, não é suficiente para a caracterização de "grupo econômico de fato" e conseqüente imputação de responsabilidade solidária, como se passa a expor.

[...]

Extrai-se dos dispositivos acima que o Grupo Econômico apenas é constituído quando empresas, após firmarem uma convenção, combinam recursos financeiros e esforços para realização de atividades comuns.

Com base nos referidos dispositivos, a mais abalizada jurisprudência sedimentou-se no sentido de que a existência de Grupo Econômico apenas pode ser reconhecida quando há uma efetiva comunhão de imobilizados, ativos ou força laboral e gerencial comum, conforme se depreende das ementas a seguir transcritas:

[...]

Portanto, é patente que o simples controle acionário comum é irrelevante e insuficiente à caracterização de Grupo Econômico, falecendo de sustentação a pretensão fiscal no caso vertente.

Ainda que as empresas constituíssem um "grupo econômico de fato", o que se admite apenas para argumentar, não seria possível imputar-lhes solidariedade pelo pagamento da contribuição previdenciária objeto da autuação.

Ocorre que as empresas constituintes de "grupo econômico de fato" detêm personalidade jurídica distinta e permanecem realizando negócios jurídicos próprios, independentes. Nesse sentido, trazemos à colação as lições de Modesto Carvalhosa,

[...]

Havendo independência entre as empresas e cada uma mantendo sua própria personalidade jurídica, a responsabilidade solidária somente poderia ser imputada se fossem constatados os requisitos do artigo 50 do Código Civil e houvesse a decretação da desconsideração da personalidade jurídica das empresas.

Este é o entendimento pacífico no Superior Tribunal de Justiça, que firmou entendimento no sentido de que não caracteriza a solidariedade o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico. Vejamos:

[...]

Vê-se que sem a comprovação cabal da configuração das hipóteses previstas no artigo 50 do Código Civil a simples integração do mesmo grupo econômico não se apresenta como razão suficiente à imputação da responsabilidade.

Portanto, por todos os ângulos que se analise a questão, não merece prosperar a pretensão fiscal, primeiro porque as empresas não constituem "grupo econômico de fato" e segundo porque não há como imputar-lhes responsabilidade

solidária sem a prévia desconsideração da personalidade jurídica, o que seria incabível, uma vez que não estão presentes os requisitos do artigo 50 do Código Civil.

II.2.3. DA EXCLUSÃO DOS DIRETORES E DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS DO PÓLO PASSIVO DO PROCESSO

As Impugnantes entendem que as razões até aqui expendidas são suficientes para rechaçar integralmente a autuação fiscal. Entretanto, caso seja mantida, o que se admite apenas face ao princípio da eventualidade, impõe-se, ao menos, a exclusão das pessoas físicas listadas no "Relatório de Vínculos".

O Relatório de Vínculos é composto por uma lista de pessoas físicas jurídicas de "interesse da administração pública" que mantém vínculo com o contribuinte.

Entretanto, na prática o "interesse da administração" não se manifesta de forma singela e despreziosa. O que se vê é a Fazenda Nacional em sede judicial responsabilizar todos os integrantes do Relatório de Vínculos, mesmo quando estes, sequer foram cientificados dos termos da autuação fiscal.

[...]

O prejuízo dessas pessoas físicas é imediato. Após o exaurimento do contencioso administrativo, terão inscrito no CADIN em seus nomes o débito tributário lançado contra a pessoa jurídica contribuinte da qual fizeram parte.

[...]

Em relação a todos os diretores e contador, a autoridade administrativa os indicou responsáveis pelo simples fato deles ocuparem tais cargos. Entretanto, deixou de explicitar qual seria a conduta dos mesmos a justificar responsabilização, se excesso de poderes, infração à lei ou infração ao estatuto social. E essa ausência de motivação fulmina a pretensão fiscal quanto à responsabilização dos mesmos.

Ora, para o desencadeamento da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III do CTN, afigura-se imprescindível a comprovação, pelo fisco, de que a pessoa física agiu com dolo e que sua conduta desencadeou a obrigação tributária.

[...]

Não há dúvidas, era mister da autoridade administrativa não apenas indicar a conduta dessas pessoas físicas, mas também prová-la cabalmente. Ou seja, provar que alguma ordem exarada diretamente e intencionalmente tinha o objetivo premeditado de lesar o fisco.

Nesse ponto, calha ressaltar que o CARF já se manifestou sobre a necessidade de comprovação, pelo fisco, da conduta que caracteriza excesso de poderes ou infração a lei ou estatuto social, para fins de responsabilização:

[...]

No caso concreto, a autoridade administrativa não comprovou que as pessoas físicas agiram com dolo, ou seja, com a intenção, o animus consciente de cometer ato ilícito.

[...]

Assim, por todos os ângulos que se analise a questão, verifica-se a ilegalidade quanto à responsabilização das pessoas físicas relacionadas no "Relatório de Vínculos", razão pela qual requer que seja determinada a imediata exclusão do pólo passivo da demanda.

III - DA NECESSÁRIA PERÍCIA

Na remota hipótese destes D. Julgadores entenderem que os documentos já acostados não são suficientes a comprovar as alegações suscitadas pela Impugnante, o que se admite face ao princípio da eventualidade, pugna pela realização de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Nesta hipótese, a diligência será apta a demonstrar a insubsistência dos lançamentos, uma vez que atestará a ausência de fato gerador a deflagrar a incidência das contribuições previdenciária, bem como a existência de pagamentos realizados pela ADFEGO.

Em se decidindo pela diligência, as Impugnantes indicam como assistente técnico o Sr. Luiz de Deus Pereira, Coordenador de RH, admitido em 13.01.2003, portador de Registro de Identidade nº 1.926.661 SSP DF, inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas sob nº 460.305.066-68, com o seguinte endereço SHC, Área Octogonal Sul, Entrequadras 6/8, Área Especial, lote 02 CEP 70.660-685, e formulam os seguintes quesitos:

IV - DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA PUNITIVA

Na remota hipótese de ser mantida a autuação fiscal, a despeito de todos os argumentos acima, o que se admite apenas para argumentar, as Impugnantes requerem seja afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, pelas razões a seguir expostas.

A Lei nº 9.430 tratou da incidência de juros de mora no artigo 61, § 3º:

[...]

De acordo com referida norma, a incidência de juros ocorre apenas sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", o que não abarca a penalidade pecuniária (multa de ofício), pois esta última não decorre de tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Portanto, não há base legal para a exigência de juros de mora à Taxa SELIC sobre a multa de ofício. Nesse sentido, inclusive, já decidiu a primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa a seguir transcrita: ...

Desta forma, na remota hipótese de ser mantida a autuação fiscal, requer seja afastada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, uma vez que inexistente fundamento legal para exigência dessa natureza.

PEDIDO

Em face de todo o exposto, e dada a relevância do fato de que as exigências objeto destes autos são também objeto do PAF n. 10166.723933/2013-62, requer que sejam afastadas por absoluta impossibilidade jurídica de coexistência de processos de idêntico objetos ambos na esfera administrativa. Se este não for o

entendimento deste colegiado, que julgue integralmente procedente a presente impugnação pelas razões de fato e direito acima expostas, reconhecendo a nulidade dos autos de infração em face das preliminares arguidas.

Caso as preliminares de nulidade não sejam acatadas, é a presente para requerer, no mérito, o conhecimento da presente impugnação, para o fim de cancelar integralmente o crédito tributário objeto dos Autos de Infração nºs 51.033.258-7, 51.033.259-5, inclusive juros e multa, bem como os juros exigidos sobre a multa de ofício.

Caso assim não se entenda, requer-se a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, conforme fundamentos expostos.

Pelos argumentos fartamente aduzidos na presente impugnação, e com vistas à evitar prejuízos à pessoas estranhas ao feito, requer ainda a necessária exclusão dos Diretores e contador do Relatório de Vínculos.

No julgamento em 1ª Instância Administrativa, a 3ª Turma de Julgamento da RFB em Campo Grande/MS, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas excluindo o agravamento da penalidade de ofício, lastreadas nas razões que estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

SUJEIÇÃO PASSIVA. CIÊNCIA DOS COBRIGADOS

Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE ENTRE LANÇAMENTO E PROCESSO COM RECURSO DE OFÍCIO PENDENTE

Somente há relação de prejudicialidade se ocorrer a identidade de objeto, com mesmos fundamento de fato e de direito entre os processos relacionados.

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO

O interesse comum é identificado quando há participação dos sujeitos da relação jurídica na ocorrência do fato gerador da obrigação.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

SEGURADO EMPREGADO

O trabalhador que presta serviço com subordinação, pessoalidade, não eventualidade, onerosidade, nos termos das disposições da legislação trabalhista e previdenciária, é caracterizado como segurado empregado.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

RELAÇÃO DE PESSOAS VINCULADAS

A discussão de eventual co-responsabilidade de pessoas indicadas em anexo da peça fiscal como vinculadas à empresa deve ser realizada no foro próprio, distinto daquele em que se desenvolve o processo administrativo fiscal.

PERÍCIA

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ACRÉSCIMOS LEGAIS

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

VALIDADE DO LANÇAMENTO

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das

contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente das conclusões da DRJ em 02 de fevereiro de 2015, fl. 742, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 749 a 808, no qual reitera as razões já expressas em sede de impugnação, as quais serão tratadas de forma mais detalhada no decorrer do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Após breve síntese dos fatos relacionados à presente lide administrativa, o recorrente aponta sua convicção de que não deve prosperar a decisão recorrida, a partir das considerações que se seguem.

Fica a ressalva de que o contribuinte em tela foi autuado, em um mesmo procedimento fiscal, em dois processos distintos que se relacionam com a discussão a seguir. Assim, embora tenha ocorrido, no relatório supra e no presente voto, alusão aos processos 10166.723933/2013-62 e 10166.723934/2013-15, não há qualquer prejuízo à compreensão da celeuma, já que ambos têm em comum questão que importa ao presente julgamento, apenas com a diferença de que, no primeiro, foram lançadas contribuições a cargo da empresa e do empregado e, no segundo, foram lançadas contribuições devidas a terceiros. Portanto, as referências a um ou outro processo não configuram qualquer diferença material, em particular em razão dos exatos conteúdos de ambos no que se relacionam aos temas a seguir tratados.

PRELIMINAR

Impossibilidade de novo lançamento face à identidade de objetos entre o presente e o PAF 10166.723934/2013-15

Sustenta o recorrente que a Autoridade Fiscal adota, como motivação para "novo lançamento", o fato de que tais contribuições terem sido exoneradas "em virtude de procedimento de aferição indireta, conforme Acórdão nº 04-304.374, da 4ª Turma da DRJ de Campo Grande/MS, exarado nos autos do processo 10166.723934/2013-15.

Afirma que, em sede de impugnação, apontou a precipitação do novo lançamento que, em seu entendimento, deveria ser extinto, para se evitar excesso de cobrança e que, diante de tal tema, a Decisão recorrida teria mantido a autuação, ainda que reconhecendo a

necessidade de harmonização do resultado do presente processo com o verificado no processo citado no parágrafo precedente.

Relata que o PAF 10166.723934/2013-15, é composto pelo DEBCAD 51.033.257-9, pelo qual exigiu-se contribuições previdenciárias destinadas a outras entidades e fundos relativas ao mesmo fato gerador motivador do presente lançamento. Que naquela oportunidade, o fisco utilizou-se do método de arbitramento e adotou como base de cálculo o valor bruto das notas fiscais, mesmo conhecendo o valor da efetiva remuneração dos trabalhadores.

Que neste tema específico, a impugnação foi julgada procedente, tendo o Julgador de 1ª Instância recorrido de Ofício, nos termos da legislação de regência, do que resultou litígio ainda pendente por ocasião do novo lançamento.

Sintetizadas as razões da defesa, relevante trazeremos à balha algumas informações relacionadas ao lançamento em discussão e em que momento este tangencia o crédito tributário lançado nos autos do processo nº 10166.723934/2013-15.

Vejamos o que diz o Relatório Fiscal, lavrado em 21 de março de 2014, fl. 11/28:

1. Este relatório é parte integrante do Processo nº 10166.721847/2014-04, que é composto de documentos Autos de Infração – AI, acima identificados, lavrados durante ação fiscal junto ao contribuinte BRASIL TELECOM CALL CENTER S A, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) Nº 01.1.01.00-2014-00377-2, para proceder a novo lançamento de contribuições previdenciárias exoneradas em virtude de procedimento de aferição indireta, conforme acórdão nº 04-034.373, de 05/12/2013 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande, ciência do contribuinte em 08/01/2014, no julgamento do Processo Administrativo Fiscal nº 10166.723933/2013-62.

2. O Processo nº 10166.723933/2013-62 é resultado de procedimento fiscal, RPF nº 01.1.01.00-2012-00007-5, realizado no contribuinte BRASIL TELECOM CALL CENTER, no período de 01/2009 a 12/2009.

3. Tendo em vista tratar-se de novo lançamento de contribuições previdenciárias em período já fiscalizado, foi necessária Autorização do Delegado da Receita Federal do Brasil em Brasília, nos termos do artigo 7º, §2º da Lei nº 2.354, de 29/11/1954, c/c artigo 34 da Lei 3.470, de 28/11/1958. Este documento segue anexo a este Relatório.

4. A natureza do procedimento fiscal é o novo lançamento de contribuições previdenciárias de período já fiscalizado, desta forma, foram utilizados os mesmos documentos

apresentados pelo contribuinte na ação fiscal RPF nº 01.1.01.00-2012-00007-5, que originaram as contribuições exoneradas.

O citado Acórdão nº 04-034.373, de 05/12/2013, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande, embora tenha considerado que a autoridade lançadora demonstrou adequadamente a ilicitude da contratação da Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás - ADFEGO, entendeu que a apuração das contribuições previdenciárias não se mostrou apropriada, pelas seguintes razões:

INCORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA POR MEIO DE AFERIÇÃO INDIRETA

A autoridade lançadora considerou os pagamentos registrados na contabilidade feitos à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, como sendo base de cálculo de contribuições previdenciárias decorrentes da caracterização do vínculo empregatício entre os empregados da referida associação e a autuada, utilizando-se, portanto, do procedimento chamado de aferição indireta, cujos fundamentos legais transcrevem-se abaixo:

Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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

O arbitramento, ou aferição indireta, é uma medida de exceção, que deve ser utilizada quando a autoridade lançadora não disponha de meios (ou tais meios não sejam confiáveis) para se chegar aos valores efetivos das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, que no caso seriam os salários-de-contribuição pagos aos empregados que mantinham vínculo empregatício formal com a Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás –

ADFEGO, e o vínculo empregatício de fato com a Brasil Telecom Call Center S/A.

A autoridade lançadora não fundamentou o motivo pelo qual considerou o total das notas fiscais de serviço emitidas pela Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, como sendo base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

Convém lembrar que os valores dos salários recebidos pelos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, estão disponíveis em vários tipos de documentos emitidos pela referida associação, tais como folhas de pagamento, RAIS, GFIP e DIRF, e as informações contidas em tais documentos estão disponíveis nos sistemas informatizados da RFB.

Contudo, a autoridade lançadora não informou se tais documentos seriam inexistentes, ou porque motivos as informações constantes neles não mereceriam fé.

Como bem alegou as impugnantes, a autoridade lançadora consultou a GFIP apresentada pela Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, para relacionar o nome de todos os empregados formalmente vinculados a esta (item 85 do relatório fiscal e anexo VII), para comprovar a pessoalidade dos serviços prestados à autuada.

Por qual razão não teria a autoridade lançadora considerado os salários informados nessa GFIP como base de cálculo?

Vê-se, portando, que autoridade lançadora poderia dispor dos valores dos salários-de-contribuição efetivamente pagos a cada um dos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, mas assim não o fez.

Ainda que a autoridade lançadora tivesse apresentado os motivos para desconsiderar todas as informações acerca dos valores dos salários pagos aos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, prevê percentuais mínimos a serem considerados como custo de mão-de-obra no caso de aferição indireta feita com base em notas fiscais:

Art. 450. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde, no mínimo, ao percentual de:

I - 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 50% (cinquenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Embora a norma citada acima preveja percentuais mínimos a serem considerados como remuneração da mão-de-obra, mostra-se evidente que considerar o percentual máximo do valor dos serviços informados em notas

fiscais dependeria de justificativa por parte da autoridade lançadora, o que não ocorreu no presente caso.

Esse procedimento adotado pelo sujeito passivo [*sic*] ainda não se mostra razoável, pois

- considera que todos os valores constantes em notas fiscais corresponderiam a salários-de-contribuição, não havendo qualquer tipo de pagamento sobre o qual não incidiria contribuições previdenciárias;
- considera que a empresa contratada faria a intermediação de mão-de-obra de forma gratuita.

Em razão do exposto, devem ser excluídos do lançamento todos os valores das contribuições previdenciárias objeto dos seguintes levantamentos:

- AS – PAGAMENTO À ADFEGO – SEGURADOS EMPREGADOS (EMPRESA);
- CS – PAGAMENTOS À ADFEGO – CONTRIBUIÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS (SEGURADOS).

Da decisão acima, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em conformidade com o art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, em razão de o valor exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda - MF nº 3 de 03 de janeiro de 2008.

Em 08 de janeiro de 2014, o sujeito passivo tomou ciência da decisão da DRJ e, ainda inconformado, formalizou, em 07 de fevereiro do mesmo ano, recurso voluntário que, juntamente com o recurso de ofício, foi submetido ao crivo do Colegiado de 2ª Instância em 16 de agosto de 2016, concluindo-se pelo não provimento do recurso de ofício e pela consequente manutenção da exoneração de parte do lançamento.

Na análise da impugnação formulada no presente processo, em particular no tema em que o contribuinte trata da *relação de prejudicialidade entre lançamento e processo com recurso de ofício pendente*, entendeu a Decisão recorrida que:

Não há previsão legal específica quanto ao questionamento de concomitância de novo lançamento fiscal com processo pendente de recurso de ofício, mas pode-se fazer uma interpretação sistemática a partir de disposição acerca da simultaneidade de processo fiscal e outro decorrente de ação judicial pelo disposto no Decreto 70.235/1972 que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal:

Art. 62. A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa renúncia às instâncias administrativas.

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

Além da cautela fiscal quanto à decadência do direito fazendário de lançar o crédito, deve-se se resguardar a ampla defesa do sujeito passivo, cuja ponto fulcral

que exsurge do comando normativo referido, é a concorrência do objeto da matéria discutida, cujo entendimento, no mesmo sentido, também foi sacramentado mediante súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

CARF nº 1 - Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Portanto, haveria relação de prejudicialidade se ocorresse a identidade de objeto que no presente caso, não se verifica pois os fundamentos de fato do lançamento são distintos.

Cabe ressaltar que o resultado do processo com recurso de ofício pendente dever ser harmonizado com o presente de crédito, cuja autoridade preparadora competente, mediante procedimento específico, deverá velar pela congruência dos efeitos das decisões futuras.

Não identifico a inexistência de identidade de objeto alegada pela decisão recorrida. Afinal, o que se buscava no lançamento originário era a cobrança dos tributos previdenciários devidos, em certo período de apuração, incidentes sobre determinada operação de terceirização julgada fraudulenta. Já no presente caso, o que se busca é a cobrança dos mesmos tributos previdenciários devidos incidentes sobre a mesma operação e o mesmo período de apuração. Ou seja, o objeto é o mesmo. Naturalmente, os fundamentos do lançamento são distintos, já que este segundo lançamento tem o nítido propósito de corrigir equívocos cometidos no anterior.

Conforme dito alhures, houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo em 31/03/2014. Nota-se, portanto, que no momento da ciência do presente lançamento, ao contrário do que afirmou a autoridade lançadora, ainda não havia sido exonerada definitivamente qualquer parcela do crédito tributário lançado no processo 10166.723934/2013-15.

Caso houvesse tal exoneração definitiva, sendo esta motivada por vício formal, a Fazenda Nacional teria o prazo previsto no inciso II do art. 173, da Lei 5.172/66, (CTN) para constituir novamente o crédito tributário, ainda que relativo ao mesmo período de apuração e baseado nos mesmos fatos geradores. Não obstante, no caso em tela, o que temos é um novo lançamento que, em síntese, buscou corrigir falhas identificadas por ocasião de lançamento anterior, frise-se, regularmente constituído, e em um momento em que este último ainda estava plenamente ativo.

Assim dispõe o CTN:

Art. 145. 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.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A partir dos destaques acima, parece inequívoco que não seria possível que se promovesse novo lançamento sobre os mesmos fatos geradores enquanto o lançamento anterior ainda estivesse pendente de definitiva decisão administrativa. Quando muito, poderíamos conceber a alteração pretendida mediante revisão do lançamento, mas isso só poderia ocorrer nos casos elencados no art. 149 acima citado, dentre os quais não identifico nenhum que desse amparo à modificação julgada necessária, já que o novo procedimento não apreciou fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Por outro lado, há que se perquirir se o objeto do Agente Fiscal com o novo lançamento configuraria mácula à imutabilidade do lançamento prevista no art. 145 ou mesmo modificação de critério jurídico, que se mostra claramente restrita aos termos do art. 146, tudo do CTN.

Sobre essa questão, são relevantes os ensinamentos que podem ser extraídos da REsp nº 1.130.545 - RJ, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux. Embora a tese firmada não se ajuste perfeitamente ao presente, sua fundamentação é bastante esclarecedora:

Tese firmada:

A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

Ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis:

"Art. 145. 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."

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos

critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.

Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no Documento: 11036185 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 7 de 12 Superior Tribunal de Justiça ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se

verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Pontuadas as questões relevantes para o deslinde do caso concreto, entendo que a Autoridade Fiscal cometeu erro de direito ao formalizar o lançamento relativo à contribuição previdenciária por arbitramento, sem ponderar que este procedimento constitui medida de exceção que, nos exatos termos utilizados pelo julgador de 1ª Instância no processo originário, *deve ser utilizada quando a autoridade lançadora não disponha de meios (ou tais meios não sejam confiáveis) para se chegar aos valores efetivos das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, que no caso seriam os salários-de-contribuição pagos aos empregados que mantinham vínculo empregatício formal com a Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás.*

Observou a mesma instância julgadora que a *Autoridade lançadora poderia dispor dos valores dos salários-de-contribuição efetivamente pagos a cada um dos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, mas assim não o fez.* Ademais, não foi justificada a não aplicação dos percentuais mínimos a serem considerados como custo de mão-de-obra no caso de aferição indireta feita com base em notas fiscais.

A par de tudo, evidente que o motivo que levou ao provimento da impugnação ao primeiro lançamento é um erro de direito, decorrente da escolha equivocada pelo arbitramento com base nas notas fiscais de serviço, que representa módulo normativo inservível ou não aplicável ao caso concreto. Assim, ao se efetuar um novo lançamento baseado nos mesmos elementos, estamos diante de uma mudança de critério jurídico que, nos termos do 146 do CTN, representa mácula insanável do presente lançamento. Tampouco há de se falar em revisão de lançamento, já que inexistente previsão de erro de direito, dentre as hipóteses elencadas no art. 149 do mesmo Código Tributário.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais que integram o presente, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Processo nº 10166.721847/2014-04
Acórdão n.º **2201-004.758**

S2-C2T1
Fl. 842
