



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.004618/2007-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.253 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de junho de 2020
Recorrente CEMITÉRIO PARQUE DAS FLORES S/C LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há falar em cerceamento ao direito de defesa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA PELO CONTRIBUINTE.

A fiscalização em constatando o fato gerador do tributo tem o poder-dever de lançar as contribuições previdenciárias devidas, nos termos da legislação, cabendo ao contribuinte apresentar prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Fabiana Okchstein Kelbert (Suplente Convocada) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de crédito lançado em desfavor de CEMITÉRIO PARQUE DAS FLORES S/C LTDA, tendo tido julgado parcialmente procedente a impugnação para reconhecer a decadência parcial do débito fiscal

O Acórdão recorrido (e-fls. 195 e seguintes) assim dispõe:

“Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 58/59, cujos fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram com o pagamento de serviços prestados pelo prestador de serviço autônomo Laércio de Oliveira Camargo, sendo verificados pela fiscalização através do exame dos livros Diários e notas fiscais de prestação de serviço, no período de 01/1997 a 12/2006, no montante de R\$44.110,85 (Quarenta e quatro mil, cento e dez reais e oitenta e cinco centavos), consolidado em 14/06/2007, com base nos dispositivos legais descritos no anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito integrante do processo (fls. 49/52).

Informa a fiscalização que os salários de contribuições que serviram de base para o levantamento foram apurados conforme o § 4º do art. 201 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com alterações do Decreto n.º 4.032/01, e pela Portaria MPAS no 1.135/2001.

O contribuinte contestou o lançamento através do instrumento de fls. 61/67, descrevendo sucintamente os fatos, requerendo a improcedência parcial do lançamento e alegando em síntese o seguinte:

A impugnante contratou junto A pessoa física do Sr. Laércio de Oliveira Camargo, de maneira verbal a locação de uma retroescavadeira e de caminhão basculante para que tais equipamentos fossem utilizados na terraplanagem do terreno de propriedade do cemitério. Quem operava tais máquinas eram funcionários da própria impugnante, qualificando a operação como locação, e não como prestação de serviços de autônomos, como pretendeu a fiscalização. Relativamente aos lançamentos como honorários profissionais, serviços de manutenção de imóveis, de plantio de cerca viva, etc, houve a contratação de serviço sem o devido recolhimento da verba previdenciária, porém a impugnante procederá ao competente recolhimento do valor lançado. Informa que anexa ao processo as notas fiscais emitidas a partir de 2002 que acobertam a prestação de serviço do contratado, bem como aquelas que compreendem unicamente a locação de equipamentos. Esclarece que contesta o lançamento realizado relativamente a operações ocorridas anteriormente a 2002, posto que decadentes, em face do transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato jurídico.

Argumenta que conforme se nota das notas fiscais anexas (fls. 78/110) o objeto da atividade ali contratada foi efetivamente a locação de máquinas retroescavadeira e de caminhões basculantes, não se denotando nenhum indicio de que houve efetivamente prestação de serviço por parte da pessoa física do Sr. Laércio de Oliveira Camargo. Alega ainda que a auditora fiscal competia comprovar que houve efetivamente uma prestação de serviço por parte do Sr. Laércio, fato esse inexistente nas peps que integram o lançamento. Cita o art. 2º da Lei n.º 9.784/99 como embasamento para a motivação sobre o esclarecimento do lançamento efetuado. Inexistindo essa demonstração, resta imotivado o ato de lançamento, passível de nulidade.

A impugnante requer a produção de prova testemunhal, para a oitiva do Sr.

Laércio de Oliveira Camargo, bem como de funcionários da impugnante para comprovação do alegado. Enfim, espera o deferimento da produção da prova requerida e a improcedência parcial do lançamento, como exposto.

Em face das alegações da empresa, o processo foi enviado em diligência para a manifestação da fiscalização, tendo sido emitido o despacho de fls. 180 pela auditora notificante, a qual prestou os esclarecimentos necessários e juntou ao processo As fls. 118/179 notas fiscais, relatórios referentes a notas fiscais anexadas, e planilha com a discriminação dos serviços

prestados conforme cada nota fiscal emitida. Na sua informação a fiscalização esclareceu o seguinte:

- que a empresa apresentou em seu quadro de empregados conforme livro registro de empregados nº 02 protocolo 56664 no período de 01/05/1997 a 03/10/2001 o funcionário Naldo Viana de Oliveira trabalhando na atividade de operador de máquina, sendo que após sua demissão não houve contratação de outro operador de máquina. - que no período de 01/1997 a 03/2004 foram juntadas relação das notas fiscais emitidas pelo prestador de serviço Laércio de Oliveira Camargo e também foram juntadas cópias xerox das mesmas conforme fls. 118 a 169, onde constam discriminados no corpo da nota a expressão "Empreitada Global".

A empresa apresentou nova impugnação alegando que não havia no quadro de funcionários do Requerente empregado que ocupasse a função específica de operador de máquina vez que os trabalhos relativos a tal função eram desempenhados por diversos funcionários que detinham o conhecimento para operar as máquinas locadas do Sr. Laércio de Oliveira. A fiscalização apenas constatou que não havia funcionário contratado especificamente para o cargo de operador de máquina, mas não demonstrou que o trabalho de operar as máquinas não era realizado por funcionário da requerente, mas sim por terceiros. Requer enfim o deferimento de prova testemunhal anteriormente requerida, para a oitiva do Sr. Laércio, bem como de funcionários da requerente, para comprovação de que eram os mesmos que operavam os equipamentos locados junto Aquele”.

Em seu Recurso Voluntário Fl. 220 a recorrente apresentou razões semelhantes a de primeira instância, acrescentando o seguinte:

Preliminar:

- Cerceamento do direito de defesa e falta de contraditório, em razão não ter sido oportunizado a oitiva do senhor Laércio de Oliveria Camargo.

No mérito

- explica a relação jurídica entre a recorrente e também ao Sr. Laércio de Oliveria Camargo. Aduz que tinha funcionários de outras áreas para operar as máquinas locadas do Sr. Laércio.

- Alega falta de motivação para lançamento fiscal. Aduz que no caso em tela a NFLD lavrada foi totalmente fundamentada em meras presunções, sem qualquer amparo fático ou jurídico, o que além de implicar em violação ao princípio da motivação, substrato de validade dos atos administrativos, também implicou em exigir tributo sem que o fato gerador tenha tido sua ocorrência devidamente comprovada, ou seja, presumindo que a hipótese de incidência da regra matriz tributária tenha se concretizado.

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA E DO MÉRITO DA RELAÇÃO JURÍDICA ESTABELECIDADA ENTRE RECORRENTE E O SR. LARCIO CAMARGO

Alega a recorrente que teria sido ferido direito da ampla defesa e contraditório ao ser indeferido a oitiva do Sr. Laércio de Oliveria Camargo, uma vez que esse teria somente locado **máquina "retroescavadeira", caminhão basculante, entre outros, e que a locação teria sido de forma verbal.**

Julga ser importante a oitiva para comprovar que o Sr. Laércio nunca executou nenhum serviço para a recorrente, mas tão somente locação de máquinas. Alega também que não teve motivação o lançamento nesse ponto, ou melhor dizendo, houve ausência de motivação já que para os demais códigos de lançamento a recorrente concordou, em sede de impugnação, e reafirmado em recurso voluntário:

Tanto assim ocorreu que já em sua impugnação a ora Recorrente concordou que relativamente aos lançamentos de natureza tais como "**honorários profissionais**", "**serviços de manutenção de imóveis**", "**serviços de plantio de cerca viva**", "**serviços hidráulicos**", "**serviços de limpeza de cerca de eucalipto e plantio**", dentre outros, de fato, houve a contratação de prestação de serviço sem o devido recolhimento da verba previdenciária incidente, fazendo o recolhimento do tributo devido nesses casos.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

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

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que as recorrentes tiveram ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois responderam a todo questionamento da fiscalização, bem como indicaram elementos solicitados para as conclusões do lançamento ou da formação de grupo econômico. Apresentaram defesa e tiveram ciência dos demais atos, incluindo recurso e demais manifestações quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

No que diz respeito à ampla defesa e contraditório, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal - PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

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

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas".

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do

contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Portanto, diferentemente do que alegam os recorrentes, no sentido de não haver ampla defesa e contraditório na constituição do crédito, o processo administrativo fiscal em algum momento deve ser constituído para aí sim ser contestado, se for o caso, com a finalidade de fazer coisa julgada material administrativa, consoante a reunião de um conjunto probatório.

São procedimentos necessários para apurar e constatar as irregularidades e possíveis fraudes que possam vir a ocorrer no recolhimento dos tributos, em consonância com as normas imbuídas na Constituição Federal brasileira. Tal procedimento é conhecido como controle interno, ou auto controle, da legalidade dos tributos.

No presente caso a diligência realizada supriu as dúvidas acerca de quem teria realizado a operação de manuseio das máquinas locadas.

Nesse sentido, a oitiva do Sr. Laércio não teria o condão de afastar as constatações feitas por diligência pela a autoridade fiscal, já que a mera alegação teria sido rechaçada em sede de verificação *in locu* dos fatos narrados. Também, não vislumbro cerceamento de defesa, uma vez que a recorrente não traz elementos que possam afastar a constatação de empreitada global.

Assim, além de aluguel de máquinas foram localizadas funções além das quais estavam sendo descritas em notas fiscais, por meio de empreitada global, incluindo incluiu os serviços de abertura de jazigos, transporte de peeps, viagens de terra, etc, todos eles efetuados por meio das mencionadas máquinas.

A recorrente por sua vez alega que os próprios funcionários teriam em tese executado os serviços, das quais não teve participação do Sr. Láercio, que só locou as máquinas. Porém, essa prova seria importante ter sido realizada pela recorrente, uma vez que deixou de apresentar identificação ou demais dados de quem estaria executando esses serviços. Ora, a controvérsia instaurada foi justamente a acusação de que o Sr. Láercio além de ter locado o maquinário, teria executado os serviços, seja por ele, ou por terceiros relacionados a sua tutela, e nesse sentido a recorrente deixou de apresentar provas que estariam a seu alcance, e uma simples oitiva não teria o condão de afastar essa presunção, que aqui, teria invertido o ônus da prova.

A análise das provas devem ser examinada de maneira sistemática, onde o conjunto probatório possa formar convicção de que determinada situação possa ter ocorrido.

Nesse sentido, o julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer uma análise a partir do cotejamento de elementos que possam formar sua convicção ao caso concreto.

Portanto, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de suas alegações, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente, o qual compreendo que não foram devidamente comprovadas as omissões identificadas.

Neste sentido, prevê a Lei n.º 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, aplicado de forma subsidiária, tem-se o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). *Grifou-se.*

Portanto, entendo estar correta a decisão de primeira instância, não havendo

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, não acolher a preliminar arguida para no mérito negá-lo provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

