



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11242.001036/2009-21
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.505 – 2ª Turma
Sessão de 25 de maio de 2017
Matéria CSP - NULIDADE - VÍCIO FORMAL X VÍCIO MATERIAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENTRO MÉDICO HOSPITALAR PITANGUEIRAS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO DE EMPREGO. VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA

Em se verificando a existência de vício na aplicação da regra matriz de incidência, trata-se de vício de natureza material, não podendo subsistir o lançamento efetuado.

O vício material confundiu-se com o próprio provimento do recurso, quando evidenciado que, com as informações constantes do autos, não se conseguiu provar a ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, em relação ao conhecimento e ao mérito, a conselheira Patrícia da Silva e em relação apenas ao mérito, os conselheiros Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de NFLD, DEBCAD: 35.386.677-6, lavrado contra o contribuinte identificado acima, constituindo crédito previdenciário, no valor de R\$ 3.461.946,74, incluídos multa e juros, de contribuições devidas à Seguridade Social e não recolhidas na data estabelecida em legislação, referente à: i) contribuição a cargo do segurado empregado, não descontada porém, devida, artigo 20 da Lei nº 8.212/91; ii) contribuição a cargo da empresa, devida sobre o total das remunerações pagas a qualquer título durante o mês aos segurados empregados, inciso I, art. 22 da Lei nº 8.212/91; iii) contribuição a cargo da empresa, devida sobre o total das remunerações pagas aos segurados autônomos, inciso III, art. 22 da Lei nº 8.212/91; e iv) contribuição a cargo da empresa destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente do risco ambiental do trabalho, inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212/91. Os levantamentos foram discriminados por período, por estabelecimento e por fato gerador, e constam do DAD – Discriminativo Analítico do Débito.

Conforme informações contidas no Relatório Fiscal, os salários de contribuição constantes deste lançamento foram obtidos, por levantamento, e assim discriminados:

- - caracterização de contribuintes individuais – autônomos – como segurados empregados: no período de 01/99 a 12/01, nos livros Diário e Razão, a fiscalização apurou o pagamento de remuneração a profissionais médicos, tidos pela empresa como autônomos, no entanto, constatou que os médicos reuniam as características de segurado empregado, listadas no art. 3º da CLT – Consolidação das Leis do Trabalho;
- - caracterização de cooperados como segurado empregado: no período de 01/99 a 12/01, nos livros Diário e Razão, a fiscalização apurou o pagamento de remuneração a médicos contratados, através de cooperativa, para atender aos clientes da notificada, nas dependências e com recursos do Hospital, constatando que esses profissionais reuniam as características de segurado empregado listados no artigo 3º da CLT – Consolidação das Leis do Trabalho;
- - caracterização dos prestadores de serviços de pessoa jurídica – sociedade civil – como segurados empregados: no período de 01/99 a 12/01, nos livros Diário e Razão, a fiscalização apurou pagamento à

empresas, sociedades civis, para prestação de serviços médicos pelos próprios sócios, sem o concurso de empregados e com recursos do Hospital, constatando que esses profissionais reuniam as características de segurado empregado listados no art. 3º da CLT – Consolidação das Leis do Trabalho.

- - contribuição adicional para aposentadoria especial : no período de 04/99 a 12/01, a fiscalização, diante da não apresentação do LTCA - Laudo Técnico de Condições Ambientais e do PPP - Perfil Profissiográfico Previdenciário e, face a impossibilidade de identificar quais segurados estavam realmente expostos aos agentes nocivos , arbitrou o adicional destinado ao pagamento da aposentadoria especial , para tanto relaciona as alíquotas utilizadas , o período e a legislação que fundamenta o procedimento adotado;

A autuada apresentou impugnação, tendo o Instituto Nacional do Seguro Social – Gerência Executiva de Jundiaí/SP julgado o lançamento procedente.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

No Acórdão de Recurso Voluntário, o Colegiado, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para exclusão, por vício material, dos levantamentos correspondentes à caracterização como segurados empregados e, conseqüentemente, dos valores de contribuição adicional para aposentadoria especial a eles relativos, mantidos os levantamentos de adicional para aposentadoria especial dos segurados empregados registrados em suas folhas de pagamento.

Portanto, em sessão plenária de 17/04/2012, deu-se provimento parcial ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2402-002.595, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 14/06/2012 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs tempestivamente, em 02/07/2012, o presente Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão, declarando a nulidade da NFLD por vício formal.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-100/2014, da 4ª Câmara, de 22/01/2014. A recorrente traz como alegações, que:

- - o lançamento é espécie de ato administrativo, estando sujeito, portanto, aos termos da Lei nº 9.784/1999, que, em seu art. 50, exige que todo ato administrativo seja motivado, de forma explícita, clara e congruente, com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que lhe deram ensejo.
- - o art. 142 do CTN, ao tratar do assunto, dispôs: *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.*
- - ao qualificar o lançamento como o “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”, o CTN exigiu que o lançamento, formalizado por meio de Auto de Infração, NFLD, dentre outros, exponha o fato gerador da obrigação correspondente, isto é, as circunstâncias fáticas que, subsumidas à legislação tributária, têm o condão de fazer surgir uma obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária.
- - existe uma distinção entre o fato que levou ao lançamento e a descrição desse mesmo fato pelo agente do Fisco; o primeiro, o fato em si, materialmente considerado, é o motivo do lançamento, “*é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato*”; já o segundo, a descrição do motivo pelo agente, é o relato, em documento próprio, dos motivos que culminaram na autuação, e a essa descrição a doutrina chama de motivação.
- - motivo e motivação, a despeito de estarem intimamente ligados, têm natureza diametralmente opostas: um (o motivo) tem natureza material, enquanto o outro (motivação) natureza formal.
- - uma vez verificado que o motivo alegado não existe, ou que, à luz da legislação, não gera os efeitos pretendidos, ter-se-á vício de ordem material; por outro lado, em se constatando deficiência na descrição dos fatos pelo fiscal, de modo a prejudicar a defesa do contribuinte ou a dificultar a adequada compreensão do ocorrido, ter-se-á vício de ordem formal.
- - tal distinção é de extrema relevância, pois os atos eivados de vício material não são passíveis de convalidação, ou seja, não podem ser corrigidos, devendo ser obrigatoriamente anulados; por sua vez, os atos com vício de forma, podem ser convalidados ou repetidos, dessa vez sem o defeito original.
- - na seara tributária, tal distinção tem o condão de permitir o reinício do prazo decadencial para o lançamento, uma vez que o art. 173, II, do CTN, estabelece que o prazo de 5 (cinco) anos para constituição do crédito tributário será contado a partir da “*data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*”, e assim, a deficiência da motivação gera defeito de ordem formal, o que permite: (i) a convalidação do ato,

mediante o suprimento do vício, ou (ii) a repetição do ato, desta vez sem o vício que culminou na sua anulação.

- - como o Colegiado *a quo* considerou deficitária a motivação da NFLD, razão pela qual decidiu pela anulação do lançamento e, se trata de vício relacionado à motivação, fala-se em vício formal, razão pela qual, se houver de ser declarada nulidade no caso *in foco*, isso deve ocorrer em face de vício formal, e não por vício material, resguardando-se, assim, o teor do art. 173, II, do CTN.
- O Contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 2402-002.595 e do Recurso Especial da Fazenda Nacional em 05/08/2012, de acordo com despacho de fls. 797, uma vez que havia solicitado cópia do processo antes de ser feita a análise de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Assim, em que pese o despacho de admissibilidade mencionar que deveria ser dada ciência do acórdão recorrido ao contribuinte, considerou-se a ciência do contribuinte presumida na data do protocolo de suas contra-razões, sendo, por conseguinte, TEMPESTIVA a sua manifestação.

Em suas contrarrazões, o contribuinte alega, preliminarmente, que o apelo da Fazenda Nacional encontra-se intempestivo, motivo pelo qual não merece ser conhecido. Isto porque, de acordo com o documento de fls. 385, em 14/06/2012 o presente processo foi encaminhado à PGFN, e considerando o dia 15/06/2012 (sexta-feira) como o dia de ciência, o prazo de quinze dias para apresentação do recurso teve início em 18/06/2012 (segunda-feira) e término em 02/07/2012 (segunda-feira). Ocorre que, conforme atesta o despacho de fls. 384, o recurso especial só foi protocolado junto a esse órgão em 03/07/2012 (terça-feira), ou seja, após o transcurso do prazo para sua interposição, sendo, portanto, intempestivo.

- Ainda preliminarmente, alega que os acórdãos recorrido e paradigma cuidam de fatos distintos aos quais foram aplicados entendimentos diversos, de acordo com suas especificidades, motivo pelo qual a divergência jurisprudencial não restou caracterizada, não merecendo assim, ter seguimento o recurso da Fazenda Nacional.
- Ressalta que, no caso de ter seguimento o Recurso Especial da Fazenda Nacional, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, impende notar que o §10 do art. 67 do RICARF determina que o acórdão cuja tese, na data da interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado; e como, a matéria debatida nos presentes autos – nulidade do lançamento por vício material quando não comprovada a ocorrência do fato gerador pela fiscalização – já restou pacificada pela Câmara Superior, assim também, não deve ser conhecido o apelo fazendário.
- Argumenta que outro ponto deverá ainda ser analisado quanto à admissibilidade do apelo fazendário: que o acórdão recorrido,

além de constatar que a Autoridade Fazendária não demonstrou a presença dos elementos que caracterizam a relação de emprego – subordinação jurídica, pessoalidade, onerosidade e não-eventualidade – foi enfático ao reconhecer que a Recorrida produziu provas em sentido diverso, como: i) os valores recebidos pelos médicos cooperados que prestavam serviços para a Recorrida sofrem oscilações expressivas e os pagamentos não são contínuos, o que comprova a eventualidade com que os serviços são prestados; ii) os prestadores de serviços (autônomos, pessoas jurídicas e cooperativa) também prestaram serviços a outros hospitais e estabelecimentos médicos no período verificado pela fiscalização, o que afasta o requisito da subordinação; e iii) os prestadores de serviços têm estabelecimentos próprios, o que afasta, de uma vez por todas, os requisitos para caracterização da relação de emprego.

- Acrescenta que diante de tais fatos, tendo a Recorrida demonstrado, inclusive por outras provas, a inexistência de elementos caracterizadores da relação empregatícia, o apelo recursal não se sustenta, restando claramente a ausência de interesse processual da Fazenda, na medida em que o acórdão recorrido embasou-se em mais de um fundamento e nem todos foram objeto de apelo; e que dessa forma, deve-se aplicar a Súmula 283 do STF, no sentido de que “*é inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles*”.
- Em relação ao mérito, a Recorrente diz que a própria Fazenda Nacional reconheceu, em seu recurso (fls. 381), que o vício no motivo é de natureza material e, portanto, basta demonstrar que o vício apontado pelo acórdão é um vício no motivo; e que isto fica claro considerando que o acórdão recorrido apurou que o vício atingiu a “*própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação*”.
- Por fim, ainda que se considere que o vício reside na motivação e não no motivo, o que se admite apenas por amor ao debate, ainda assim o acórdão recorrido não merece reparos, eis que o entendimento já consolidado na 2ª Turma da CSRF (Acórdão 9202-001.530) (...)

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 793. Contudo, existe solicitação, em sede de contrarrazões pelo não conhecimento do recurso, razão pela qual passo a reexaminar a questão.

Do Conhecimento

Quanto a alegação de não conhecimento face tratar-se de fatos distintos, entendo que a situação submetida no acórdão recorrido assemelha-se a situação retratada no acórdão paradigma, razão pela qual entendo deve ser conhecido o recurso.

Vejamos, o ponto trazido pelo recorrente acerca da demonstração de divergência no paradigma.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

[...]

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento "forma"; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. 1 Segundo seu magistério, o elemento "forma" comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: autodeinfração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário.

*E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**.*

[...]

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (vício formal).

Antes de avaliarmos o seguimento dado ao recurso especial, trago em contraponto, para análise objetiva os fundamentos do acórdão paradigma:

Entendo que o lançamento possui um vício na formalização. Não restou caracterizado o enquadramento dos segurados como empregados. O relatório fiscal está, incompleto, uma vez que não houve detalhamento acerca da subordinação, para a maioria dos casos o Auditor sequer indicou qual seria a atividade prestada pelo segurado, fl.. 37,

Não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CAIU a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento. O disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto n ° 70235/1972, que tratam de nulidades, somente se aplicam para os atos praticados no curso do

processo administrativo.. O lançamento é ligado ao procedimento fiscal de apuração do crédito. Desse modo, há que se reconhecer a possibilidade de existência de outras nulidades que não somente as previstas nos arts. 59 e 60.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n 70235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos Obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes -para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo..

expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido..

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: "em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entre dúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato"

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que "a =validação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos, Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo.. Pelo contrário". Na lição de Celso Antônio, página 453: "A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente, Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos eleitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica, Há entretanto, uma exceção. É o caso da "motivação" de ato vinculado expandida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o ato é razão bastante para sua convalidação."

Diante da irregularidade constatada, há que ser aplicado o Decreto n.º 70,235/1972 devendo ser efetuado novo lançamento, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

Art. 18 § 3º Quando, em exatões posteriores, diligências ou perícias, • realizados no curso do processo, forem verificadas

incorrecções, omissões ou inexatidões. de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legada exigência, .será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada (Redação dada pelo art. .1" da Lei ri" 8.748/93)

Tal complementação tem que ser comandada pelo órgão de primeira instância, mesmo que de ofício, -pois o capta do art.. 18 é determinante para a autoridade julgadora de primeira instância. É como é sabido os parágrafos e incisos devem ser interpretados em conibrmidade com o capta do dispositivo, que determina a regra. geral.

É possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, entretanto não cabe tal complementação pela segunda instância, pois enquanto a primeira instância aprecia a impugnação quanto ao lançamento, a segunda aprecia o recurso quanto à decisão a quo.

[...]

Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato, A correção dos erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive coinandada pelo CARF.

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na fôrmalização por desobediência ao disposto no art.. 1 O, inciso III do Decreto n " 70,235,,

CONCLUSÃO:

Assim, voto por ANULAR o lançamento por vicio formal.

Ou seja, ao contrário dos argumentos apresentados em sede de contrarrrazões, no acórdão recorrido o relator encaminhou pela nulidade material do lançamento, face não caracterização do requisito subordinação, enquanto o paradigma entendeu que a ausência de detalhamento acerca da subordinação, resultou em vício formal. Dessa forma, entendo que ao fazer o teste de divergência é possível vislumbrar que ao trazer o recorrido para o colegiado do paradigma, poder-se-ia ter o encaminhamento por vício formal, razão pela qual conheço do recurso.

Quanto ao segundo ponto de que a tese do paradigma já se encontrava superada, entendo também que razão não assiste ao recorrente. A simples existência de decisões anteriores favoráveis a tese do recorrente não é suficiente para que a CSRF deixe de apreciar recurso especial, já que essa possibilidade não se encontra no rol descrito como tese superada, inclusive porque até hoje não foi editada súmula acerca da questão, ou mesmo existe decisão em sede de recurso repetitivo ou com repercussão geral acerca do tema. Dessa forma, também com relação a essa questão conheço do recurso.

Do mérito

As questões objeto do recurso referem-se, resumidamente, a regra de nulidade do lançamento quando não evidenciados os pressupostos de caracterização de vínculo de emprego.

Da nulidade do Lançamento - natureza do vício.

Primeiramente, compete fazer alguns esclarecimentos sobre a diferença no entender dessa relatora sobre vício formal ou material.

No caso, a falta da descrição pormenorizada no relatório fiscal poderia levar a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo por cercear o direito de defesa do sujeito passivo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo, torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo, nas contribuições previdenciárias se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como segurado empregado, mas o relatório fiscal fálhou na descrição dos elementos, cerceando o direito de defesa, embora esteja evidente a existência do fato gerador; entendo que haveria falha na motivação, devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212.

Nessa concepção, o vício material confundiu-se com o próprio provimento do recurso, posto que a fiscalização, com as informações constantes do autos não conseguiu provar a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso concreto não foram apresentados elementos suficientes para determinar a vinculação dos trabalhadores na qualidade de segurados empregados do Centro Clínico Hospitalar Pitangueiras Ltda.

Vencida essa etapa, importante identificar no caso concreto, qual a motivação do colegiado a quo para ter anulado o lançamento por vício material.

Vejam os trechos do voto do acórdão recorrido, fls. 352 e seguintes:

Conforme todas as transcrições extraídas do relatório fiscal e decisão recorrida, a premissa principal que sustenta o lançamento é a impossibilidade de contratação de serviços médicos, em especial como plantonista em ambulatório ou unidades de tratamento intensivo do contratante, que não seja na condição de segurado empregado. Isso porque o plantão médico pressupõe a observância de horário de trabalho fixado pelo contratante e daí a presença de subordinação.

Ao adotar essa premissa, de fato, a fiscalização se auto desincumbiu do ônus de demonstração da presença dos elementos que caracterizam a relação de emprego: subordinação jurídica, pessoalidade, onerosidade e não eventualidade. Embora tenha trazido farta doutrina e jurisprudência sobre relações de emprego, carece o lançamento de elementos materiais fáticos para sustentação da conclusão a que chegou a fiscalização.

Ademais, em outro sentido estão as contraprovas trazidas aos autos pela recorrente:

a) os valores recebidos pelos cooperados, pagos individualmente pela cooperativa UNICOM, sofrem oscilações expressivas, as vezes para mais e em outros meses para menos. Também os pagamentos não são contínuos, há meses em que os médicos não receberam pagamentos. Esses fatos podem ser constatados através das relações de pagamentos preparadas pela fiscalização e no testemunho dos auditores fiscais;

b) muitos dos prestadores de serviços, em quaisquer das modalidades desconsideradas (com exceção de PROPLÁS CIRURGIA PLÁSTICA S/C LTDA, LELIS E LELIS S/C LTDA e SOCLIM SOCIEDADE DE CLÍNICA MÉDICA SIC LTDA), inclusive a cooperativa UNICOM, também prestaram serviços a outros hospitais e estabelecimentos médicos no período verificado pela fiscalização, conforme se constata no exame de notas fiscais emitidas, não seqüenciais, e também no testemunho dos auditores fiscais; e

c) há nos autos fotografias que comprovam a existência de estabelecimentos próprios dos prestadores de serviços pessoas jurídicas.

Ressalta-se que as relações de pagamentos aos cooperados, anexadas ao relatório fiscal, foram obtidas na auditoria fiscal realizada na cooperativa UNICOM.

Retornando à premissa adotada pela fiscalização plantão médico pressupõe a observância de horário de trabalho fixado pelo contratante e daí a presença de subordinação, contrapõe na a recorrente sustentando que seu estabelecimento hospitalar atende através de plantões médicos durante as 24 horas do dia, sendo essa uma necessidade de qualquer hospital, não significando daí que seja sua a eleição de um determinado profissional para cada período de plantão.

De fato, a premissa adotada não pode ser considerada absoluta a ponto de não se fazer acompanhada dos fatos que a sustentem. É razoável também que o contratante dos serviços médicos informasse à cooperativa tão somente o quantitativo de médicos especialistas em cada equipe que compõe os plantões, integrada também por outros profissionais da área de saúde de seu corpo de funcionários. A partir de então a cooperativa realizasse uma escala de plantão de acordo com a disponibilidade de horário dos médicos cooperados. É sabido que os médicos possuem uma rotina semanal diversificada entre plantões médicos, centros cirúrgicos, atendimentos pelo SUS, consultório próprio etc. O atendimento como cooperado, não raras vezes, pode significar apenas uma de suas formas de exercer a profissão. E é de fato o que aconteceu no caso em exame. Constato na última página da relação de pagamentos preparada pela fiscalização, fls. 080, onde estão os valores mais recentes, 07/2001 a 12/2001, que muitos médicos percebiam menos que o piso salarial à época para a categoria, que era em torno de R\$ 1.200,00. Pode-se presumir que não era essa a única renda mensal do médico; logo, também prestavam serviços para outros hospitais e estabelecimentos médicos. A recorrente era apenas um de seus contratantes de serviços.

[...]

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Pela análise dos pontos trazidos no voto é possível constatar que o colegiado entendeu que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de provar a existência do fato gerador, já que a simples menção de terceirização de serviços finalísticos, não seria suficiente para provar que os profissionais caracterizados como segurados empregados, cumpriam pessoalmente os requisitos previstos no art. 12 da lei 8212/91.

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Nessa concepção, o vício material confundiu-se com o próprio provimento do recurso, posto que a fiscalização, com as informações constantes do autos, não conseguiu provar a ocorrência do fato gerador. Conforme descrito no acórdão recorrido, face os argumentos e documentos trazidos pelo sujeito passivo, não foram apresentados elementos suficientes para determinar a vinculação dos trabalhadores cooperados, autônomos e Pessoas jurídicas como empregados, razão pela qual correto o encaminhamento de vício material do lançamento. Esclareço apenas que no meu entender não existe referido vício, posto que na situação concreta, o que mais correto seria dar provimento ao recurso, contudo, como estamos apreciando recurso da Fazenda Nacional que deseja ter o vício convertido em formal, limito-me a NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira