



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

Processo nº 11853.001780/2007-75
Recurso nº 151.489 Voluntário
Acórdão nº 2301-00.131 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2009
Matéria Caracterização Segurado Empregado: Pessoa Jurídica.
Recorrente CTIS INFORMÁTICA LTDA.
Recorrida SRP-SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2005

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

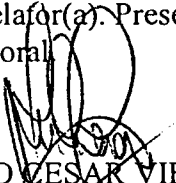
**DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO.
CARACTERÍSTICAS DE SEGURADO EMPREGADO.**

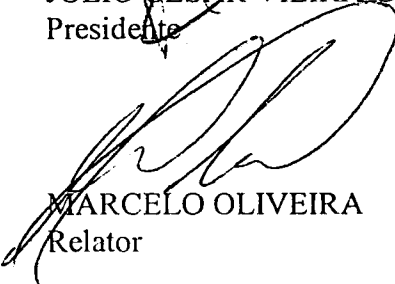
Somente se a fiscalização constatar que o segurado contratado sob qualquer denominação, preenche todas as condições características do segurado empregado, presentes no inciso I do caput do art. 9º, do Decreto 3.048/1999, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária do Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em anular o auto de infração/lançamento, nos termos do voto do(a) relator(a). Presença do Sr. Helio Cezar Rodrigues, OAB-DF nº 8.154 que apresentou sustentação oral.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Presidente


MARCELO OLIVEIRA
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Edgar Silva Vidal (Suplente), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Manoel Coelho Arruda Junior e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária (DRP), Brasília / DF, Decisão-Notificação (DN) 23.401.4/0101/2007, fls. 010311 a 010379, que julgou procedente em parte o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 0110 a 0121, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, correspondentes à contribuição dos empregados, da empresa, a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e as contribuições devidas aos Terceiros.

Ainda segundo o RF, em síntese, os valores da base de cálculo foram obtidos pela consideração de pessoas jurídicas como segurados empregados, pois houve dissimulação no contrato de trabalho, cujos serviços são prestados sob a forma contrato de prestação de serviços por pessoa jurídica, pois restaram elementos que evidenciam características de vínculo empregatício.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos da NFLD.

Em 18/01/2005 foi dada ciência à recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), fls. 08826, e em 16/05/2005 do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 0139.

Em 09/08/2005 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 001.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnações, fls. 03828 a 03853, 03898 a 04064, 08210 a 08223 e 08308 a 08314, acompanhadas de anexos.

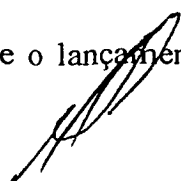
Diante dos argumentos da defesa, a DRP solicitou esclarecimentos à fiscalização, fls. 08824 a 08825.

A fiscalização respondeu aos questionamentos da DRP, fl. 09047 a 09050 e 09051 a 09771, prestando informações sobre sete empresas, da mais de uma centena listada.

A DRP – corretamente, a fim de respeitar a ampla defesa e o contraditório - encaminhou os pronunciamentos fiscais à recorrente e reabriu seu prazo para defesa, fl. 09772.

A recorrente apresentou novas argumentações, fls. 09774 a 09794 e 09807 a 09811, acompanhada de anexos.

A DRP analisou os autos e julgou procedente em parte o lançamento, fls. 09813 a 09881.



A recorrente apresentou requerimentos para correção de erros, fls. 09592 a 10310.

A DRP analisou a documentação e reformou a decisão, retificando nova e parcialmente o lançamento, fls. 10311 a 10379.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 010397 a 10533, acompanhado de anexos, onde alega, em síntese, que:

1. Nenhuma razão assiste à exigência;
2. O lançamento possui vários vícios e baseia-se em meras suposições;
3. Há documentação que foi ignorada para a manutenção do lançamento, como notas fiscais emitidas para outras empresas, que não a recorrente;
4. Há nulidade no lançamento;
5. O lançamento foi feito por aferição e teve como base os valores de Notas Fiscais (NF) presentes em declarações de IRRF;
6. A partir dos valores dessas NF a fiscalização estendeu os mesmos a todas as competências, mesmo considerando que as DIRF não se referiam a todas as competências, motivo de nulidade;
7. Nulidade também ocorre quando a fiscalização considera a contribuição paga pelos sócios das empresas como Salário de Contribuição (SC), considerados individualmente;
8. A grande maioria das empresas desconsideradas são compostas por mais de um sócio e têm seu capital social dividido em cotas, como claramente se percebe nos contratos sociais destas empresas, muitas das quais a fiscalização teve acesso;
9. Com efeito, se a empresa não é unipessoal, tendo mais de um sócio, com capital dividido, de forma alguma a fiscalização poderia considerar que os valores pagos pela Recorrente às empresas foi efetivamente à remuneração percebida por cada sócio na prestação do serviço;
10. Ora, os valores deveriam ser considerados, caso o procedimento fiscal estivesse correto, a cada sócio, de acordo com suas cotas sociais, descontados, ainda, os impostos incidentes;
11. A decisão proferida não faz uma análise acurada de todo o lançamento, pois é patente a existência de vícios;
12. Portanto, há imprecisão no lançamento, postura rejeitada por este Conselho;
13. O legislador estabelece como condição de validade da ação fiscal a descrição da natureza da infração praticada contra a legislação;

14. No caso estamos diante de vício formal pela imprecisão do lançamento fiscal, pela irregularidade na apuração da base de cálculo, quando da lavratura da Notificação, fato que compromete a liquidez e a certeza do crédito tributário apurado, devendo ser anulada a presente medida fiscal, por mal-ferimento da legislação de regência;
15. Tal fato pretere o contribuinte do seu direito de defesa, conquanto não possa efetivamente defender-se de um crédito calcado por sólidas bases;
16. A Portaria MPS n.º 520/2004 estabelece (Art. 31) que são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa;
17. Foi descumprido o artigo 37, da Lei n.º 8.212/1991, que determina a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem;
18. Os Pareceres/CJ/1.117/98 e 2031, devidamente aprovados pelo Senhor Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social (MPAS), são análogos ao nosso entendimento;
19. A imprecisão encontra-se estampada no lançamento, tanto que até mesmo os percentuais referentes a multa constante das fls. 02 foram lançados erroneamente, conforme se observa pela fl. 105;
20. O lançamento é nulo, principalmente pela inoccorrência de fato gerador, como será demonstrado, mas também o é por sua imprecisão quanto à apuração da base de cálculo, que juntamente com a alíquota e o fato gerador, compõem a matriz válida da existência do tributo;
21. Há nulidade, também, quando se analisa a diligência fiscal, designada pelo Serviço do Contencioso Administrativo, que não foi concluída, pois somente 7 (sete) empresas, em um universo de 122 (cento e vinte e duas) que compuseram o Relatório Fiscal de Lançamento (RL), foram diligenciadas, caracterizando, explicitamente o cerceamento de defesa que fora imposto à contribuinte, conforme se demonstrará;
22. O Serviço do Contencioso Administrativo, em 31/01/2006, fl. 08824, determinou a *"necessidade de diligência "in loco"; com vistas a verificar a real existência dessas pessoas jurídicas e o modo de prestação de serviços à Notificada"*;
23. Ocasão em que o Fisco, sem qualquer justificativa plausível, "sorteou" 07 (sete) empresas, para que a diligência in loco fosse realizada;
24. Ora, a contribuinte foi astronômica e autuada sob a suposta e infundada idéia de que versaria sobre o caso dissimulação de contrato de trabalho mediante prestação de serviços como pessoa jurídica;
25. O RL, fls. 024 a 095, se compõe de 122 (cento e vinte e dois) representantes de diferentes empresas, todavia, apenas 07 empresas foram diligenciadas;

26. A artimanha e o cerceamento ao direito de defesa da contribuinte são patentes;
27. O fiscal autuante relacionou 122 empresas, sob o pretexto de que as mesmas não são pessoas jurídicas, mas sim, dissimulação de contrato de trabalho, o contencioso considerou imprescindível que fosse verificado a existência ou não das empresas, tendo em vista as alegações vertidas em defesa pela Recorrente e o Fisco diligenciou em APENAS 07 EMPRESAS;
28. E fez pior, uma vez que, de posse das informações fiscais, a Autoridade Julgadora excluiu apenas uma das empresas constantes no RL;
29. A determinação para a diligência foi cumprida apenas em 07 empresas, sendo que tais diligências comprovaram a existência de todas as empresas, bem como também comprovaram que as mesmas prestam serviços para outras empresas e não só para a Recorrente, como tentou fazer transparecer o fiscal autuante e que foi aceito pela Autoridade Julgadora;
30. Desta feita, a decisão ora hostilizada é nula, porquanto as diligências determinadas pela Primeira Instância Administrativa não foram concluídas;
31. O ato fiscal foi criminoso, e está sendo elaborada representação ao Ministério Público Federal e Representação administrativa;
32. De toda a sorte, como a administração pode rever seus próprios atos, pede a Recorrente, o cancelamento integral do feito frente a tão sérios vícios insanáveis (Lei 9.784/99, art. 53), devendo ser aberto procedimento administrativo disciplinar, nos termos da lei 8.112/90, para apuração de responsabilidade do servidor autuante;
33. A decisão confirma a desordem praticada propositadamente pelo fiscal nos documentos constantes dos autos;
34. A autoridade julgadora afirmou que não existe obrigatoriedade de que os relatórios mencionados, fls. 01, estejam obrigatoriamente juntados aos autos na forma como enunciada na folha de rosto da NFLD;
35. A NFLD relaciona os anexos que a acompanham, no entanto, a partir do item "Vínculos", os documentos juntados não acompanham a 'ordem' especificada em fls. 01;
36. Inclusive, há documento, fls. 109, denominado Totalização de Débito por Moeda - TDM não constante na relação da Notificação, bem como, não consta dos autos o TAB - Termo de Arrolamento de Bens e Direitos constante do item 11, da fl. 01, não obedecendo, assim, o determinado na IN INSS/DC nO 100/2003, art. 668;

37. Esclareça-se ainda que as folhas do Processo obtidas, após várias Notificações, inclusive via Cartório, foram repassadas à empresa, somente após pagamento de Documento de Arrecadação da Receita Federal (DARF), faltando folhas e/ou sem constar a numeração, com números ilegíveis ou cortados;
38. Veja que, fls. 03886, consta a observação "*Obs. Algumas fls. com numeração apagada*", fato que impossibilitou descobrir que faltavam folhas no momento do recebimento das cópias;
39. Portanto, o cerceamento à defesa é flagrante;
40. Os documentos de fls. 140 a 3.824, foram juntados (amontoados) de forma desordenada, sem qualquer lógica, sem seqüência, e ainda, com vários outros documentos de períodos relativos a até 04 anos antes, e de mais de 01 após o período da autuação fiscal, ou seja, documentos de 1995 a 2004, quais não tem qualquer relação com o objeto da autuação;
41. Por exemplo, fls. 0154 a 0157, trata-se de um contrato de prestação de serviços com a empresa individual Maurício Costa Jatobá, jogado dentro dos autos entre documentos que em nada se relaciona com o lançamento;
42. Como se defender disso?;
43. O documento de fls. 165 é uma folha de DIRF Pessoa Física com o nome de 03 funcionários da Recorrente, e em nada se relaciona com a presente autuação;
44. Por que tal desordem processual?;
45. As fls. 166/174 tratam de 09 Cópias de Folhas de Razão de algumas contas iniciando-se com umas do ano 1998, a seguir algumas de 1997 e continuando com outras do ano 1998, perdidas nos autos porque não tem qualquer relação com a autuação que foi de 1999 a abril de 2003;
46. O que quis o fiscal com isso?;
47. As fls. 175/182 é outra mistura de papéis, começando com papéis datados de Setembro de 2003, passando por outros de 1996, período que em nada se relaciona com o período da ação fiscal, janeiro de 1999 a abril de 2003;
48. As fls. 0183 e 0184 tratam de DIRF, de 06 funcionários da empresa, que nada tem a ver com o objeto da autuação presente;
49. Ao contrário do que alega a autoridade julgadora de primeira instância, as formalidades legais essenciais que o procedimento fiscal exige, deixaram de ser observadas (artigos 20 e 22, do Decreto 70.235/1972);

50. O nome que se dá a tais procedimentos é “cerceamento de direito de defesa”, aliás, como bem dispôs o legislador no art. 59, inciso II do mesmo decreto;
51. Assim, requer a recorrente o cancelamento do lançamento, pois não lhe foi dado conhecimento de todos os documentos e há desordem processual;
52. A decisão recorrida confirmou a inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) quando do desenvolvimento da ação fiscal e sua juntada a destempo traz insegurança jurídica;
53. A ação fiscal deve ser declarada nula porque não foi precedida de MPF Originário, que só apareceu aos autos após 01 (um) ano da lavratura da NFLD e, ainda assim, não se refere ao originário, como se demonstrará mais adiante;
54. Ademais, quando da lavratura do lançamento, 09/08/2005, o MPF que autorizaria a ação fiscal havia vencido desde 29/04/2005;
55. Outro ponto relevante é que ocorreu falsidade ideológica de autoria do agente fiscal, que antepôs (pré-datou mesmo) a data da ciência da Recorrente no MPF que foi assinado em 30/06/2005 e o fiscal colocou a data de 30/05/2005, falsificando assim a verdadeira data da ciência;
56. O pedido de declaração de invalidade vem na esteira do fundamento de que ato inválido não gera ato jurídico e deve ser cancelado. É o que requer de pronto, sob pena de se acobertar ato ilícito mediante conivência;
57. O Fisco comprovou e admitiu nos presentes autos, fl. 08826, que o MPF - F, supostamente com ciência de 18/01/2005, nunca esteve nos autos do processo até a data de 06/06/2006;
58. Assim, reafirma a Recorrente o pleito de declaração de invalidade da ação fiscal com o conseqüente arquivamento do feito, devido a defeitos insanáveis constantes dos autos do processo;
59. O fato do referido MPF - F supostamente existir, vez que só apareceu nos autos 01 (um) ano após a Contribuinte tomar ciência da lavratura da afoita NFLD, não afasta a característica de irregularidade na ação fiscal, pois o trâmite processual desenvolveu ao arrepio das normas disciplinadoras do processo administrativo, em especial do artigo 2º da Lei 9.784/99;
60. Na esfera judicial, devido à falta do MPF, será evidente a perda da causa em desfavor do Fisco e a imposição de pesados ônus da sucumbência;
61. Ora, tal conduta é inaceitável, pois o documento pode ter sido feito posteriormente e, criminosamente, em tese, ter sido datado, com data antecedente;

62. Ademais, ainda que se considerasse **válido** o MPF juntado de forma extemporânea pelo Fisco, não serviria para dar validade ao lançamento, pois consta do MPF - F que o mesmo **seria** "para emprestar amparo legal ao prosseguimento dos trabalhos iniciados por dois outros MPF";
63. Nesse ínterim, cumpre ressaltar que **não constam** nos presentes autos, os 02 (dois) MPF - F citados no MPF - F (juntado a destempo);
64. A Autoridade Julgadora da Primeira Instância Administrativa, discursa a favor da contribuinte;
65. Sim, a autoridade julgadora discursa **a favor** da Recorrente, pois afirma que "*Em relação à argüição de que não existe nos autos o MPF-F que autorizaria a ação fiscal tal irregularidade foi sanada pelo Agente do Fisco, à luz do princípio do transcendência (art. 244 do CPC! tendo em vista a juntada do indigitado MPF-F 092 15 958, fls. 8826 ...)*";
66. Equivoca-se o Julgador ao mencionar **o artigo**;
67. Ora, a teor da disposição contida no **inciso III**, do artigo 32, da 520/2004 determina que é nulo o lançamento **não** precedido do Mandado de Procedimento Fiscal;
68. Assim, o Artigo do CPC somente **poderia** ser aplicado se não houvesse um dispositivo cominando pela nulidade, mas esse dispositivo existe, citado acima;
69. Isto posto, não remanescem dúvidas **que**, quando da lavratura da NFLD, a ação fiscal estava desprovida de **ordem** legal que lhe legitimasse, nos exatos termos do art. 15, da Portaria SRF 3.007/2001;
70. As datas contidas nos MPF são **enganosas** e demonstram má-fé perpetrada pelo fiscal autuante;
71. Em primeiro lugar, não existia nos **autos** o MPF-F 09215958, que o fiscal diz que o contribuinte teria **tomado ciência** no dia 17/03/2005;
72. Também porque o fiscal, ao **mencionar** as datas como ciência do contribuinte, em verdade, tentou **esconder** que o MPF-C 02, com ciência no dia 16/05/2005, não estivesse **com a** data vencida para renovação desde o dia 29/04/2005;
73. Também porque, como se vê pelo **documento** de fls. 135 (MPF-C 01), consta como data de emissão o dia **25/02/2005**, em assim sendo, como poderia o contribuinte haver **tomado** ciência do MPF-F (inicial e autorizativo da ação fiscal, que **apenas** adveio aos autos na data de 06/09/2006) em 17/03/2005;
74. Por fim por causa da falsidade **ideológica** de autoria do agente fiscal que antepôs (pré-datou mesmo) a data **da ciência** da Recorrente no MPF C,

que foi assinado em 30/06/2005 e o fiscal colocou a data de 30/05/2005, falsificando assim a verdadeira data da ciência;

75. O artigo 10 do Decreto 3.969/2001 disciplina que as alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão de servidor responsável pela sua execução, bem assim as relativas a tributos a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), pela autoridade outorgante do MPF originário, do qual será dada ciência ao sujeito passivo;
76. Ao arrepio de todas as normas disciplinadoras da execução dos procedimentos fiscais, determinadas pela autoridade maior, o procedimento fiscal não pode ser considerado válido. Esta é a razão jurídica de decretação da nulidade do feito;
77. Consta do Mandado de Procedimento Fiscal- MPF, o seguinte mandamento: "Este Mandado deverá ser executado até 29 de abril de 2005.";
78. Os MPF devem ter como prazos máximos de validade cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e MPF - E;
79. A ordem e norma inerentes acima têm que ser obedecida;
80. Consta que foi dada ciência na Notificação do lançamento em 09/08/2005;
81. Assim, Quando da prática do último ato do feito fiscal, a notificação era caduca;
82. A ação fiscal nada valia juridicamente e, a partir do momento que deixou de existir, o lançamento também deixou de ser precedido do Mandado de Procedimento Fiscal, a teor da já mencionada disposição contida no inciso III, do artigo 32, da Portaria MPS 520/2004;
83. Demais disso, o MPF é ilegítimo também porque o Demonstrativo dá notícia que foi ele renovado em nome do mesmo servidor constante do MPF inicial;
84. Esta ação agride o disposto no art. 16 da Portaria SRF 3.007/2001;
85. Portanto, espera a Recorrente, dentro dos legítimos princípios que norteia o Estado de Direito, da segurança jurídica e da legalidade, que seja decretado de plano a nulidade do feito fiscal, devido ordem do Sr. Secretário da Receita, exarada no art. 7º, inciso IV, da Portaria SRF 3.007/2001 e por disposição contida no próprio MPF;
86. A recorrente salienta que estes pontos deverão ser enfrentados em minúcias pela Instância Julgadora, fornecendo subsídios e relatando por que a ação fiscal não foi concluída até 29/04/2005, como estava

determinado no MPF; ainda, porque não foi dada ciência de prorrogações válidas, se é que existiram;

87. Há posição firmada por DRJ (citada), em que o Auditor-Fiscal efetuou procedimentos fiscais sem amparo em competente MPF, portanto tornou os autos de infração nulos por inobservância dos procedimentos inerentes ao MPF;
88. Isto posto, impõe-se a declaração de nulidade do feito fiscal, em homenagem ao sagrado direito de igualdade assegurado pelo art. 150, inciso II, da CF/88, que veda a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes";
89. Note-se, também que o lançamento foi lavrado antes de esgotado o prazo concedido pela Administração do Fisco para apresentar os documentos e livros contábeis que lhe permitira certificar sua regularidade, devendo, só por isso, ser cancelada a peça primeira do lançamento;
90. A verdade dos fatos, é que a NFLD é improcedente, ilegítima, abusiva e portadora do vício da mentira, que fere direito líquido e certo da Recorrente, que tinha o direito de ver ser levado a termo os serviços fiscais pelo sistema direto de fiscalização, que expiraria, de pleno direito, no dia 29/04/2005, pois a empresa disponibilizou os documentos no SIA Trecho 03, Lotes 105/135 - Brasília - DF indicado pelo fiscal;
91. Assim, o lançamento deve ser cancelado, é o que se requer de pronto, visto que os atos administrativos têm que obedecer aos princípios consagrados no art. 37 da CF/88, mormente o da moralidade;
92. Nesse sentido, é unânime a jurisprudência do CRPS/MPS de que quando dado prazo certo para o ato não pode a fiscalização autuar sem a decorrência total do prazo concedido;
93. Outro ponto a ressaltar é que após a decisão restou sacramentado o cerceamento ao direito de defesa da recorrente;
94. Antes da lavratura do lançamento a Recorrente vinha tentando obter cópia do inteiro procedimento fiscal perante a Delegacia da Receita Previdenciária, sendo que, o fornecimento das cópias lhe foi negado abusivamente, de forma a não deixá-la usar de seu sagrado direito de defesa;
95. Protocolizou documento naquela repartição, em 29/07/2005, requerendo fosse desfeita a acusação leviana sobre a empresa e requereu exame completo de sua documentação, que se encontrava à disposição do fisco, fl. 03858;
96. Em 01/08/2005, após várias tentativas verbais, protocolou novo expediente para obter cópias das peças de 04 (quatro) Autos de Infração lavrados anteriormente a NFLD objeto deste recurso, para que pudesse

- produzir suas defesas, requerendo mais a comunicação por escrito no prazo de 48 horas e, novamente, não foi atendida, fls. 03857 e 03858;
97. Protocolou outro expediente no dia 02/08/2005 e, novamente reiterou o pedido de fornecimento de cópias, sendo novamente ignorada, fls. 03858;
98. De 03 a 08 de agosto, retornou a Delegacia Previdenciária diversas vezes, quando foi mal tratada;
99. Assim, por ter sido advertido para não mais retornar àquele Órgão para tratar do assunto, protocolou mais um expediente no dia seguinte, 09/08/2005, sob o nº 37284.003339/2005-51, para comprovar o atendimento aos TIAD, inclusive o de 21/07/2005, fazendo a entrega voluntária, no órgão, de 3.102 documentos, dos solicitados e reiterando a informação de que os demais documentos se encontravam no exato local determinado pelo fisco, onde estiveram por diversas vezes, demonstrando que a empresa disponibilizou e continuava a disponibilizar os documentos determinados em todos os TIAD emitidos pelo fisco;
100. Em tal documento informou mais das condutas ilícitas do fiscal, que tinha conhecimento da disponibilização dos documentos e continuava a emitir (disparar) vários TIAD, ao tempo que informava verbalmente que a emissão de tais TIAD seriam somente para formalizar processos, fls. 03859 a 03861;
101. Curioso é que o documento de fls. 03861 menciona a relação dos 3.102 documentos entregues ao INSS, juntamente com o expediente protocolado, no entanto, tais documentos não se encontram nos autos;
102. Nesta mesma data, 09/08/2005, protocolou outro expediente, com o seguinte destaque "EXTREMA URGÊNCIA REITERA PEDIDO FEITO DE 01.08.05", este com a finalidade de reiterar o pedido de fornecimento das cópias;
103. No dia 09/08/05 tomou ciência da NFLD objeto do presente recurso, bem como, de mais 04 NFLD, começando o martírio para obtenção de cópia dos Processos correspondentes, também;
104. No dia 10/08/05 ocorreu o termo final para apresentar defesas aos 04 Autos de Infração e a Recorrente ainda não tinha obtido vista e cópias dos Autos, o que a obrigou a apresentar as 04 impugnações, sem maiores fundamentações, sendo cerceado o seu amplo direito de defesa;
105. A recorrente notificou extrajudicialmente o Fisco para fornecer cópias dos cinco lançamentos e, por outra notificação, para devolver os documentos que havia arrecadado durante a ação fiscal, para que pudesse instruir sua defesa, fls. 03864 a 03869;
106. Em 19/08/2005 a recorrente recebeu da Delegacia a Carta SRP/UD/DF nº 38/05 que, dizendo atender ao princípio da ampla defesa, informou

que as notificações fiscais de lançamento de débito estariam à disposição para eventual consulta, com reabertura de prazo de 15 (quinze) dias para defesa, contados a partir da ciência da decisão, A EXCEÇÃO DA NFLD 35.564.248-4, que ora se defende, com a justificativa de que a mesma ainda se encontrava em poder do Auditor Fiscal;

107. Isto é, o Fiscal autuante ainda não havia entregue a NFLD ao Setor de Fiscalização e o prazo para apresentação da defesa se esgotou em 24/08/05, sem ao menos que a Recorrente pudesse ter vista dos autos. Isto é um absurdo;
108. Por fim, em 30/08/2005, recebeu a Recorrente da Delegacia da Receita Federal do Brasil - Previdenciária no Distrito Federal, Carta DRFB-P/DF nº 004/2005 que, trazendo o argumento do atendimento ao princípio da ampla defesa, informou que a NFLD 35.564.248-4 estaria à disposição para obtenção de cópias ou eventual consulta, com reabertura de 15 (quinze) dias de prazo para interposição de defesa, contados a partir da ciência da decisão, registrando e formalizando, finalmente, o reconhecimento do cerceamento ao direito de defesa da recorrente;
109. O prejuízo da defesa é total;
110. A Autoridade Julgadora, ao apreciar tais alegações, simplesmente optou por despistar o caso, sob o argumento de que *"constata-se que não sobejou prejuízo ao direito de defesa nesse tocante, principalmente, diante de sua defesa com fundamentação profícua, inclusive com mais de 100 páginas e diversas complementações de defesa apresentadas no curso do processo administrativo"*;
111. Mencionar que o direito de defesa não foi cerceado porque a defesa apresentada teve fundamentação profícua é um despautério;
112. A bem da verdade é que todo o indigitado lançamento encontra-se viciado, maculado por erros crassos;
113. Assim, pede seja cancelada a presente NFLD, por comprovada agressão ao direito de defesa, abuso de poder, excesso de exação, menosprezo dos valores jurídicos desta Pátria;
114. Resta inegável que o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente é patente, posto que, desde o início foi-lhe negado acintosamente o fornecimento de todas as peças dos autos do processo, além do fiscal autuante haver sonegado documentos de propriedade da empresa impedindo-lhe de exercer seu sagrado direito;
115. Aliás, o próprio julgador em sua decisão reconheceu que os documentos foram retidos pelo Fisco e que as cópias do processo foram negadas à Contribuinte, pois assim discorreu: *"Destarte, como foi realizada a reabertura do prazo de defesa, com fornecimento das cópias ao Contribuinte e devolvidos os documentos ..."*;

116. Ora, foi conferido a Recorrente o exíguo prazo de 15 dias para obter as cópias e a documentação, estudar o processo, efetuar os exames auditoriais e construir toda a tese jurídica;
117. O Fisco dispôs de longo prazo para fazer o levantamento e a Recorrente de mirrados 15 dias para efetuar sua defesa, após os cerceamentos desfilados;
118. Como se não bastasse, convém ainda trazer a tona o fato de que no ato da assinatura do TEAF, o auditor fiscal exigiu do representante da Recorrente que o assinasse com data anteposta (08/08/05), ocasião em que não aceitou e grafou a data correta (16/08/05), nove dias após a ciência da NFLD;
119. Fundamental ainda ressaltar que, no contencioso administrativo, a função da cláusula do devido processo toma maior grau de relevância e necessita de aplicação, tendo em vista que, nessa seara, as garantias fundamentais costumam ser corriqueiramente relevadas a plano secundário, dando vazão a chamada "primazia do interesse público sobre o privado", argumento não raramente utilizado para justificar absurdas ilegalidades e inconstitucionalidades;
120. Em razão do exposto pede a reforma da decisão recorrida;
121. A decisão não enfrenta a questão das inúmeras fiscalizações sofridas pela recorrente sobre o mesmo período;
122. A Recorrente já havia sido objeto de 06 (seis) fiscalizações sobre este mesmo período fiscalizado, em algumas delas, sendo examinados a escrituração contábil e seus documentos suportes: Folhas de pagamentos, Recibos de Férias, Rescisões, etc;
123. Não existe nos autos o MPF-F, mas nos MPF-C (Fls. 135/138, salvo engano porque ilegíveis nas cópias recebidas do Fisco) constam que o período a ser fiscalizado é JANEIRO/1995 a ABRIL/2003, abrangendo o período de todas as fiscalizações anteriores;
124. A primeira fiscalização foi realizada, conforme Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF, em 22/02/95, originando a CDA N° 31.790.015-3, tendo sido o débito parcelado e pago em 96 parcelas mensais;
125. A segunda fiscalização, conforme denuncia o Termo de Início de Ação Fiscal de 29/08/96, examinou o período de 03/95 a 01/97, também realizada pelo método de aferição direta, originando outro parcelamento que foi totalmente pago;
126. A terceira fiscalização realizada na contabilidade e documentos contábeis, teve início com o Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) em 23/03/98, constando o período fiscalizado de 02/95 a 07/98, sendo feito um parcelamento em 68 meses, (CDF - parcelamento n.o. 32.497.467-0), que foi totalmente pago;

127. A quarta fiscalização, sobre o mesmo período anterior, 03/95 a 07/98, realizada por aferição indireta, teve início com o Termo de Início da Ação Fiscal- TIAF, de 17/12/98, constando o referido período fiscalizado, gerando, inclusive, a emissão de Auto de Infração;
128. A quinta fiscalização, sobre período idêntico, Junho/1995 a Abri1/2003, iniciou com o Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, de 15/05/2003, TIAD de 15/05/2003, MPF - F na 09042823, realizada pelo mesmo Fiscal responsável por este lançamento objeto da presente impugnação;
129. Contudo àquela época tomou ciência de todos os documentos que foram disponibilizados e foi embora sem efetivar qualquer autuação;
130. A sexta fiscalização, sobre período semelhante, Janeiro/1995 a Outubro/2003, iniciou com o Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF, de 06/11/2003, tendo a empresa atendido a contento a fiscalização, tanto que não houve qualquer autuação naquela época;
131. Fato curioso é que o fiscal nesta ação novamente foi o mesmo, o responsável pelo presente lançamento;
132. A sétima fiscalização, também sobre período semelhante, Janeiro/1995 a Agosto/2004, como demonstram os Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, 04/11/2004 e Mandado de Procedimento Fiscal MPF-F nº. 091189804, tendo a empresa mais uma vez disponibilizado todos os documentos, quando a ação fiscal nada detectou de anormalidade, tanto que os fiscais foram embora sem lavrar nenhum lançamento;
133. Agora, mais uma vez a Recorrente foi surpreendida com mais uma fiscalização, abrangendo o mesmo período de 01/95 a 04/03;
134. É um massacre e há um fato curioso, a presença da mesma autoridade fiscal, seja como verificado da correção das obrigações tributárias, seja como emissor do MPF para tanto;
135. Ora, segundo o Código Tributário Nacional (CTN) as modificações introduzidas de ofício somente podem ser efetivadas quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (Art. 146);
136. Razão que motiva o pedido de anulação desse SÉTIMO FEITO FISCAL, porque adotado critério jurídico defeso pela lei erigida à condição de Complementar, (CTN), razão porque requer desde já a decretação de nulidade da NFLD, vez que afronta o art. 146 do CTN;
137. Só na presente ação fiscal o valor ultrapassou milhões de reais;
138. Isto não é autuação, é para quebrar a empresa, deixar mais de 3.000 funcionários sem emprego e a Previdência sem arrecadar mensalmente expressivos valores que vem recebendo em dia da Recorrente, além das contribuições que gera indiretamente;

139. Por seu turno, o art. 149, IX, do CTN autoriza a revisão do lançamento "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 essencial;
140. Assim, como prova a própria fiscalização, ao reduzir os valores apurados àqueles constantes dos processos lavrados anteriormente, a Recorrente já houvera sido notificada e que foi pago o que foi exigido;
141. Não fosse assim, a cada nova idéia dos administradores tributários para aumentar a arrecadação, teríamos o desespero dos contribuintes devido à surpresa jurídica;
142. O prazo decadencial de exigência das contribuições deve ser de cinco anos, conforme determina o CTN;
143. Requer, assim, a reforma da decisão recorrida com a conseqüente decretação da insubsistência dos lançamentos para o período que alcança até 08/08/2000;
144. Outro ponto a esclarecer é que a decisão confirma a ausência de provas documentais nos autos;
145. É imprescindível a pergunta. Onde estão os documentos utilizados pelo Auditor?
146. Não há nos Autos provas trazidas pelo acusador;
147. O que há, segundo suas próprias palavras, para desconsiderar personalidades jurídicas, é prova por amostragem, cerceando, assim o direito de defesa do contribuinte, que não teve e não tem onde se basear para refutar todas as acusações que estão lhe sendo imputadas;
148. A conclusão de que o Auditor usou mesmo de presunção ao encontrar os valores objeto deste lançamento já era inarredável, sendo que, a Autoridade Julgadora sacramentou tal conclusão quando afirmou que para provar a veracidade da ocorrência de obrigação tributária tem total validade a juntada de várias provas, que formam a certeza da existência da relação de emprego quanto aos casos provados, e induz à presunção para os demais, ressaltando que presunção é meio de prova plenamente válido e consentâneo com o direito;
149. Se essa assertiva fosse verdadeira a empresa MAX Tecnologia Ltda não teria sido excluída do lançamento pelo julgador;
150. Assim, tomando por base a presunção, a NFLD deve ser anulada e não coonestada pela Autoridade Julgadora;
151. Ademais, não há nos autos um relatório analítico para que se possa conferir os valores lançados pelo fisco;

152. O INSS é ilegítimo para lançar de ofício as contribuições de terceiros;
153. Várias provas foram ignoradas pelo Fisco;
154. Foram anexados aos autos vários documentos, como contratos de prestação de serviços, notas fiscais das prestadoras a vários tomadores, etc;
155. Estes documentos provam a descaracterização da relação de emprego efetivada pelo Fisco;
156. No entanto, toda a documentação foi ignorada;
157. Não pode o lançamento ser mantido com a afirmação de que o ato administrativo goza de presunção de veracidade;
158. Essa tal de presunção de veracidade deve ser confrontada com as provas dos autos;
159. Desta feita, diante das provas robustas fornecidas ao Fisco, não poderia a recorrente se apoiar em presunção;
160. O Fisco não pode determinar a forma de contratação dos prestadores de serviço da recorrente;
161. A Fiscalização não comprovou as irregularidades que aponta;
162. Somente foram verificadas, por diligência, sete empresas, em mais de uma centena presente na autuação;
163. Nestas empresas foi verificado que todas prestavam serviço a vários tomadores;
164. Com dados da DIRF dos anos de 2000 a 2001 a fiscalização arbitrou valores de 1999 a 2003;
165. A fiscalização não citou no RF o fundamento legal do arbitramento;
166. A fiscalização não pode desconsiderar a personalidade jurídica das empresas;
167. Não há as características da relação de emprego;
168. O Art. 129, da Lei 11.196/2005 reconhece a legitimidade da contratação de serviços por uma pessoa jurídica, mesmo que esta prestação seja de natureza personalíssima;
169. A fiscalização deve seguir a determinação do Parecer Ministerial 172/1992;
170. A atividade fim da recorrente é o comércio e o serviço prestado pelas prestadoras não possuem relação com essa atividade;

171. Não há continuidade nos pagamentos feitos às prestadoras;
172. A fiscalização não provou que os valores lançados constituem-se em SC;
173. Não há no lançamento perfeição na motivação, ferindo a lei 9.784/1999 (Art. 2º e 50);
174. Não há ligação entre o que a fiscalização lançou e o que escreveu;
175. Há completa e total ausência de comprovação da ocorrência de fato gerador;
176. A fiscalização entendeu que todos (centenas) os contratos de prestação de serviços firmados são dissimulações de contratos de emprego;
177. A fiscalização utilizou de amostragem para concluir que todos os contratos são dissimulações de relação empregatícia;
178. Tal conduta é inadmissível;
179. O lançamento deve ser anulado;
180. A fiscalização se eximiu de seu ônus probatório;
181. A fiscalização assume que não analisou todos os contratos da empresa;
182. Segundo a fiscalização, os contratos não bastam à análise, devendo a recorrente ter confeccionado Relatório de Atividades das prestadoras, como solicitado;
183. Não há na legislação obrigatoriedade de elaboração de relatório de atividades das prestadoras de serviço;
184. A fiscalização reconhece que as prestadoras são pessoas jurídicas legítima e legalmente constituídas;
185. O novo Código Civil só admite a desconsideração da personalidade jurídica em casos especiais;
186. A fiscalização nem teve o cuidado de verificar que ocorreram encargos, sociais e tributários, sobre os valores pagos;
187. A fiscalização não comprovou a relação empregatícia e utilizou seis contratos, que serão ainda refutados, para utilizar amostragem e qualificar mais de uma centena de outros contratos;
188. Somente a alegação de contratação de empresas de ex-empregados não serve como prova de relação de emprego;
189. A lei não exige que uma empresa deva prestar serviço a vários tomadores;

190. Ressalte-se que esta alegação (exclusividade) no presente caso é mentirosa, conforme demonstram os documentos que constam do anexo 2;
191. Pela análise dos contratos de prestação de serviços verifica-se que as empresas assumem o risco da atividade econômica;
192. Há vários ônus e encargos na sua atividade;
193. As prestadoras recolhem tributos e possuem empregados;
194. Há decisões do CRPS que respaldam o entendimento da recorrente, citadas no recurso;
195. O art. 2º da CLT define como empregador àquele que assume os riscos da atividade econômica, como é o caso das prestadoras presentes no contrato;
196. A vinculação das prestadoras com a atividade fim da recorrente não autoriza, de per si, a desconsideração da sua personalidade, conforme entendimento da CJ/MPS 1747/1999;
197. Não há um só contrato em que haja a exigência de prestação de serviço por determinada pessoa, não havendo, assim, a personalidade;
198. A forma de pagamento das prestadoras não configura salário;
199. Somente o pagamento reiterado não configura o salário;
200. Há decisões do CRPS neste sentido;
201. Cabe ao Fisco o dever de provar;
202. Não há indicação dos contribuintes, nem de suas remunerações;
203. Há no RF ausência de indicação dos elementos necessários para a apuração do crédito tributário lançado;
204. A cláusula que fez com que a fiscalização demonstrasse a personalidade não possui relação com essa característica;
205. O mesmo se diz quanto à subordinação;
206. Não há continuidade no recebimento dos valores, diferentemente do recebimento de salários;
207. Há prestações de serviços conceituados como salário no valor de trezentos mil reais em um único mês e há prestações de serviços configurados como salários em que se pagou cinco mil reais no ano;

208. A fiscalização desconheceu o Art 31 da Lei 8.212/1991, pois deste se infere que somente quando frustrada a cobrança das contribuições da cedente deve-se exigi-las da tomadora;
209. As empresas configuradas como “empregados” atuam no mercado há anos, muito antes de serem contratadas pela recorrente;
210. Há tabela elaborada pela recorrente que demonstra o alegado, inclusive com empresas que atuam no mercado há mais de dez anos e algumas que já deixaram de prestar serviços à recorrente;
211. Há documentos anexados pela recorrente que demonstram a não existência da relação empregatícia;
212. Curioso é que o serviço de contencioso administrativo determinou como necessária a realização de diligência para verificar, in loco, a existência dessas pessoas jurídicas e o modo de prestação de serviços à recorrente;
213. Surpreendentemente, entre mais de uma centena, somente sete empresas foram elencadas;
214. A diligência comprovou a existência das sete empresas e comprovou que estas prestam serviços a várias pessoas jurídicas diferentes;
215. Verificou-se, também, que as empresas possuem segurados empregados a seu serviço;
216. A recorrente solicitou à DRP que as outras cento e quinze empresas fossem verificadas, a fim de não sofrer exação indevida;
217. Uma das empresas foi excluída, demonstrando que a presunção adotada não é absolutamente correta;
218. Somente nessa “pequena” exclusão foram retirados do lançamento mais de dois milhões de reais;
219. A fiscalização verificou que as empresas possuem empregados e prestam serviços a várias outras empresas;
220. Portanto, a NFLD é nula;
221. A decisão tentou preencher lacunas presentes no lançamento, o que é vedado, pois não é sua a competência de lançar e motivar o lançamento;
222. Por todos os motivos é que a Emenda 3 deve ser analisada e aprovada pelo Poder Legislativo, passando somente ao Judiciário a função de desconsiderar a existência de contratos entre pessoas jurídicas;
223. Há várias decisões judiciais que defendem o proposto pela Emenda 3;
224. Não há norma legal que ampare a descaracterização desses negócios pela fiscalização;

225. A contribuição ao INCRA não pode ser exigida das empresas urbanas;
226. A alíquota de SAT a 2% é abusiva;
227. É ilegítima a cobrança do Salário Educação;
228. É ilegal a exigência de contribuição ao SESC, SENAC e SEBRAE;
229. A multa possui caráter confiscatório;
230. A aplicação da Taxa SELIC é ilegal;
231. Solicita a declaração de nulidade, conseqüência de todos os vícios apontados e, quanto ao mérito, a declaração de improcedência do lançamento.

Posteriormente, a DRP enviou o processo ao Segundo Conselho de Contribuintes (2CC) para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCELO OLIVEIRA, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame das questões preliminares.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

Preliminarmente, devemos verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8 "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

A decadência está arrolada como forma de extinção do crédito tributário no inciso V do art. 156 do CTN.

A decadência decorre da conjugação de dois fatores essenciais: o decurso de certo lapso de tempo e a inércia do titular de um direito.

Esses fatores resultarão, para o sujeito que permaneceu inerte, na extinção de seu direito material.

Em Direito Tributário, a decadência está disciplinada no art. 173 e no art. 150, § 4º, do CTN (este último diz respeito ao lançamento por homologação). A decadência, no Direito Tributário, é modalidade de extinção do crédito tributário.

CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Por não haver recolhimentos a homologar, a regra relativa à decadência - que deve ser aplicada ao caso - encontra-se no art. 173, I: o direito de constituir o crédito extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

No lançamento, a ciência do sujeito passivo ocorreu em 08/2005 e o período do lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 01/1999 a 04/2003.

Logo, todas as competências anteriores a 12/1999 devem ser excluídas do presente lançamento.

Também quanto às preliminares, são várias as alegações da recorrente que podem vir a justificar a nulidade do lançamento.

A questão central refere-se a conceituação como segurado empregado nos contratos de prestação de serviços.

Para tanto devemos analisar, em primeiro lugar, os motivos presentes no RF.

A fiscalização definiu que houve dissimulação de contrato de trabalho, cujos serviços são prestados sob a forma de contrato de prestação de serviços por pessoa jurídica, pois, segundo a fiscalização, restaram elementos que evidenciam características de vínculo empregatício.

A fiscalização afirma, para considerar esses prestadores como segurados empregados, que os serviços foram prestados por profissionais contratados como pessoas jurídicas pela empresa notificante como prestadores de serviços, porém considerados por esta fiscalização como autênticos empregados da empresa, tendo em vista que prestam serviços de forma **direta, habitual, remunerada, pessoal, por tempo indeterminado, subordinada e exclusiva à notificada.**

Corretamente, a fiscalização informou que tem competência legal para a consideração do segurado como empregado.

Decreto 3.048/1999:

Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

...

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

...

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

Nota-se, assim - a partir da transcrição do dispositivo legal que autoriza o uso dessa competência (desconsideração do vínculo pactuado e enquadramento como segurado empregado) - que há a necessidade da fiscalização verificar condições para efetuar essa desconsideração.

Portanto, a fiscalização deve constatar a ocorrência das seguintes condições:

- a) O segurado deve ser pessoa física;
- b) A prestação de serviço deve ser de natureza não eventual;
- c) O segurado deve trabalhar para empregador (empresa urbana ou rural);
- d) O segurado deve prestar serviço sob dependência do empregador (subordinação);
- e) O segurado deve receber salário (remuneração) pelo serviço prestado.

Para maior clareza, analisaremos cada pressuposto.

a) Pessoa Física:

O contrato de trabalho é “intuitu personae” no que diz respeito ao empregado, isto é, levando em consideração a pessoa que é contratada como empregado, **a qual não pode fazer-se substituir por outra**. A prestação de serviço deve ser cumprida pelo próprio empregado, posto que é indelegável por tratar-se de obrigação de fazer. Caso o empregado se faça substituir por outra pessoa, **inexistirá o elemento pessoalidade**.

b) Prestação de Serviço de Natureza não eventual:

Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Significa que só se considera empregado quando o serviço por ele prestado for de natureza permanente. A eventualidade não deve ser confundida com a frequência, com a jornada ou com o horário de trabalho. Diz respeito tão-somente à **natureza do serviço**. Por exemplo: um bombeiro hidráulico, contratado para realizar reparos na rede hidráulica de um banco, exerce uma atividade, realiza um serviço de natureza eventual em relação à atividade bancária, mesmo que compareça ao serviço pontualmente, no mesmo horário dos demais empregados, durante qualquer tempo de que necessite para terminar o seu trabalho.

Entretanto, um trabalhador daquele banco que exerça o cargo de auditor interno, mesmo que compareça ao serviço em dias alternados e não esteja sujeito ao horário e à frequência dos demais empregados executa serviço de natureza não eventual. Representa uma necessidade ligada à atividade bancária. Ele realiza um trabalho relacionado com a atividade do banco.

c) Trabalhar para Empregador (Empresa):

Para a CLT, empregador e empresa são usados como sinônimos. A legislação previdenciária utiliza apenas a expressão "...presta serviço de natureza rural ou urbana à empresa...". Portanto, empresa é o empregador, pessoa física ou jurídica, que contrata, dirige e remunera o trabalho.

Outro ponto importante para a definição de empregador é que este assume o risco da atividade econômica.

d) Subordinação (Dependência) a Empregador:

A dependência a que a lei se refere não é econômica, embora ela se faça presente e até se presume na maioria dos contratos de trabalho. Mas essa dependência econômica não é pressuposto em todos os contratos. Há pessoas economicamente independentes que são empregadas.

Por outro lado, também não é a simples subordinação técnica, em que o tomador do serviço pode e exige que a sua execução **obedeça a determinados requisitos de ordem técnica**, mesmo porque em muitos casos ela nem poderia ocorrer. Um advogado que fosse empregado de pessoa leiga em direito, certamente não teria subordinação técnica.

Da mesma forma, o avicultor, obrigado na criação de aves, em decorrência de contrato de parceria, **a cumprir determinadas exigências técnicas** do parceiro abatedor, tais como, peso mínimo para abate, ração específica, instalações com características pre-estabelecidas, exclusividade de fornecimento etc, **terá caracterizado a subordinação técnica, mas não o vínculo empregatício.**

A dependência reconhecida pela lei e pela jurisprudência é a jurídica. Por força do contrato firmado com a empresa, o empregado se obriga **a cumprir suas determinações, isto é, em função do contrato de trabalho, onde está sujeito a receber ordens, em decorrência do poder de direção do empregador.**

A subordinação é o **estado de sujeição** em que se coloca o empregado em relação ao empregador, **aguardando ou executando suas ordens.**

A subordinação estabelecida na lei deve ser entendida como o direito do empregador de **dirigir e fiscalizar** a prestação do trabalho e dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprouver. Com efeito, se o empregador dirige a prestação do trabalho e o empregado está íntima e pessoalmente ligado ao trabalho, esse estará sob a dependência daquele, a cujas ordens deve obedecer, como ao seu superior hierárquico. Assim, o direito do empregador de definir, no curso da relação contratual e nos limites do contrato, a modalidade de atuação concreta do trabalho (faça isto, não faça aquilo; suspenda tal serviço, inicie outro).

Segundo Délio Maranhão, da subordinação resulta para o empregador o poder de:

- 1) Dirigir e comandar a execução da obrigação contratual pelo empregado;

- 2) Controlar o cumprimento dessa obrigação;
- 3) Aplicar penas disciplinares (advertência, suspensão, dispensa) quando o empregado não satisfaz devidamente, a prestação a que se obriga, ou se comporta de modo incompatível com a confiança que está na base do contrato.

A dependência é **pessoal**, isto é, não passa da pessoa do empregado; não atinge os seus familiares. O poder de mando não vai além do contrato de trabalho; tem limite no que se relaciona a trabalho e no tempo de vigência da relação de emprego.

A lei não exige que o trabalho seja executado no estabelecimento do empregador. Pode ser feito na residência do empregado, desde que exista a sujeição pessoal. Se o empregador determina o conteúdo de cada prestação de trabalho, pouco importa o lugar onde ele é realizado.

e) Receber Salário (Remuneração) pelo Serviço Prestado:

A CLT, em seu art. 3º, ao conceituar empregado, utiliza a expressão mediante salário; a legislação previdenciária utiliza a expressão remuneração.

Assim, podemos concluir que a relação de emprego é onerosa, isto é, o empregado tem o ônus físico de prestar serviço ou estar à disposição do empregador e este tem o ônus de remunerar o empregado, seja em espécie ou em utilidade.

Para o empregado que satisfaz o ônus do trabalho não é aceita a alegação do trabalho gratuito.

Após esclarecermos as condições que a fiscalização deve constatar para desconsiderar o pacto firmado, verificaremos os motivos, presentes no RF, para tanto e os confrontaremos com a determinação legal.

A fiscalização afirma que tendo em vista a natureza dos serviços efetivamente prestados, prazo de duração dos contratos, local definido pela empresa notificada, cláusulas contratuais que definem subordinação, comunicações internas que comprovam o controle sobre os mesmos, são considerados como legítimos empregados da notificada, muito embora se apresentam como sócios das empresas, a planilha anexa elucida o caso.

Analisando a planilha citada, encontramos dezenas de empresas, com os dados sobre o CNPJ, a Razão Social, o número do contrato, o Representante da empresa, o início e fim da atividade, a utilização da DIRF, a forma de pagamento e o valor, fls. 0122 a 0134.

Não conseguimos verificar qual a natureza do serviço prestado, nem como a subordinação foi verificada pela fiscalização.

Ao contrário do que afirma o Fisco, não há nessa planilha, denominada “Contratos de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica (PJ)”, a demonstração do serviço prestado, o prazo de duração dos contratos (previamente pactuado), o local da prestação dos serviços.

Há na relação, inclusive, pessoa jurídica em que já ocorreram lançamentos de ofício por parte da fiscalização, com esse conselho já decidindo sobre a matéria.

A fiscalização afirma, também que pelos dados levantados, tanto no banco de dados do CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais), como massa salarial da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), quanto aos contratos de serviços por pessoa jurídica, relativos aos sócios representantes da empresa, “curiosamente” ficou constatado que “alguns” segurados empregados, de maior remuneração, da empresa incorporada pela recorrente, passaram a ser contratados como Pessoa Jurídica prestadoras de serviços profissionais.

Esse fato constitui indício – não presente nas características determinadas pela legislação para a definição de relação empregatícia – mas não há a demonstração e a indicação em quais das empresas citadas na planilha ocorre esse fato.

O termo “alguns” é extremamente genérico, afastando qualquer característica de “precisão” e “clareza” na descrição do fato gerador, como determina a legislação.

Lei 8.212/1991:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Cabe ressaltar que essa exigência é obrigatória, pois a fiscalização possui sua atividade vinculada à legislação.

CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

...

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.

Pela falta de informação e clareza, há nulidade no lançamento.

No mesmo sentido há a afirmação de que esses supostos segurados possuem vantagens trabalhistas dadas, normalmente, a segurados empregados.

No RF, em nenhum momento, há a indicação de quais pessoas físicas, ligadas a essas empresas prestadoras de serviço, que recebem tais benefícios.

Novamente, falta clareza e precisão na descrição dos motivos que levaram à fiscalização conceituar tais valores como SC.

Somente a fiscalização, na sua competente fase no processo administrativo fiscal, pode trazer aos autos motivos para a definição do SC.

Não cabe a este julgador, a este colegiado ou à primeira instância de julgamento praticar ato que não lhe compete, a definição clara e precisa do fato gerador. Sem contar que tal ato evidenciaria, no trâmite do processo administrativo fiscal, total preterição ao direito de defesa.

Outra vez, a clareza e a precisão necessárias e determinadas pela legislação não foram totalmente obedecidas.

A fiscalização afirma, genericamente, que as cláusulas do contrato de prestação de serviços que definem as atividades a serem desenvolvidas por todas essas empresas são de objetivo padrão, mudando apenas os dados da empresa contratada e profissional, que irá prestar os serviços. O objetivo padrão é a execução de serviços de consultoria, assessoria e desenvolvimento de sistemas.

Notamos, pela análise dos contratos, que o objetivo não é padrão, pois estes objetivos estão vinculados a objetos de contratos que a recorrente possui com seus clientes, fl. 0154.

Essa informação não nos auxilia na necessária verificação das características da relação empregatícia, que permitem a desconsideração do pacto firmado (Art. 9º, Lei 8.212/1991).

Se a empresa é contratada, até por licitação, e repassa esse contrato, auferindo lucro, onde fica evidenciada a relação empregatícia?

Se a empresa é contratada para desenvolver sistema e entregar a seus clientes, qual a relação de emprego existente?

Se a empresa é contratada para fornecer mão-de-obra de informática para determinado cliente, qual a relação de emprego existente?

Portanto, a clareza e a precisão foram prejudicadas.

Continuando, para a constatação de que dezenas e dezenas de empresas são, na verdade, segurados empregados, a fiscalização utiliza paradigma e o aplica a todos os contratos firmados com as pessoas jurídicas.

Assim, partindo de uma premissa, a fiscalização presume que todos esses contratos são dissimulações de relação empregatícia, com as características presentes na legislação, que configuram essa relação.

O problema é que está configurado que essa premissa não é absoluta.

Primeiro porque, como já informado, encontramos na relação empresa que já sofreu fiscalização e os lançamentos oriundos desta fiscalização já foram apreciados por esse egrégio conselho.

Segundo porque na diligência realizada em sete (não sabemos o motivo dessa quantidade de empresas) das empresas citadas, em universo superior a cem, a fiscalização se pronunciou sobre a retirada de uma das empresas, fls. 09051 a 09771.

Fato curioso é que há empresa com empregados em que foi mantida a caracterização como segurado empregado

Portanto, claro está que a premissa não é absoluta.

Ressaltamos que analisando o resultado dessa diligência, verificamos que várias são as situações.

Há situações em que a empresa possui vários segurados empregados e outras situações em que somente os sócios constam na empresa.

Há situações em que a empresa presta serviços a várias empresas e há situações em que a empresa somente presta serviço à recorrente.

Há situações em que os valores pagos mensalmente correspondem a menos de uma dezena de milhar de reais e há outras situações em que as empresas receberam centenas de milhares de reais em um único mês.

Portanto, esse é o problema, não há como, pelos documentos e informações presentes nos autos, possuir a mínima certeza sobre a certeza na premissa e, conseqüentemente, sobre o crédito lançado.

A premissa não sendo absoluta, devido aos fatos citados, não há como adotá-la como verdadeira.

Portanto, há motivo para a nulidade do lançamento, por equívoco em sua motivação.

Continuando, em alguns casos o lançamento ocorreu por arbitramento, utilizando os valores contidos nas Declarações do Imposto Retido na Fonte (DIRF), como o valor do SC. Tanto foi efetivado o lançamento por arbitramento que no relatório “Fundamentos Legais do Débito (FLD)” há a citação dos fundamentos que autorizam a fiscalização a utilizar essa ferramenta.

Acontece que a fiscalização afirma em seu RF, fl. 0117, que conseguiu e obteve formas de verificar as características de vínculo empregatício, tendo a empresa apresentado diversos documentos. Para o Fisco: “os documentos apresentados são suficientes ao período de abrangência da fiscalização, que configura de precioso valor como elemento para formação de convicção do vínculo empregatício, do período de janeiro/1999 a abril/2003, ora aferido, e para estender ao universo de contratos de prestação de serviços”.

Ora, se os documentos foram apresentados, como ressalta a fiscalização, tanto que serviram para a convicção da fiscalização de que a relação é na verdade de emprego, como a fiscalização aferiu os valores pela DIRF e inverteu o ônus da prova?

A utilização do arbitramento e a inversão do ônus da prova são possibilidades conferidas pela legislação, mas dentro das formalidades e exigências da legislação.

Lei 8.212/1991:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

...

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Portanto, fica claro que a fiscalização, que tem a sua atuação totalmente vinculada à Legislação, só pode utilizar da aferição e inverter o ônus da prova em três situações:

1 – Quando ocorrer recusa na apresentação de qualquer documento ou informação;

- 2 – Quando ocorrer sonegação de qualquer documento ou informação; e
- 3 – Quando documentos ou informações forem apresentados de forma deficiente.

No presente caso, segundo o RF, os documentos foram suficientes à formação da sua convicção, inclusive com o fornecimento de contratos e notas fiscais, então porque utilizar o arbitramento pela DIRF?

Certo que a fiscalização informa que os relatórios de atividades, que seriam utilizados para a formação de convicção das características da relação empregatícia não foi entregue, mas, ainda segundo o RF, outros documentos serviram a essa finalidade.

Portanto, a aferição não poderia ter sido utilizada, e a inversão do ônus da prova não poderia ocorrer.

Por fim, sabemos que a desconsideração do pacto formulado, seja entre empresas, seja entre empresa e contribuintes individuais, é um trabalho complexo, que em regra é feita em casos individuais.

A análise individual, de cada caso, como geral e normalmente é feito, possibilita maior clareza e precisão nas demonstrações das características inerentes à relação empregatícia.

Ressaltamos que essa desconsideração pode, também, ser feita em casos coletivos, desde que todos os componentes dessa coletividade possuam características idênticas.

Nos autos já ficou provado que as características de cada prestação de serviço são diferenciadas, ocorrendo, inclusive, a exclusão de uma das pessoas jurídicas relacionadas, sem falar na empresa que já foi autuada e julgada por esse conselho.

Assim, a premissa adotada não possui a certeza necessária para a manutenção do lançamento.

Assinala Bernardo Ribeiro de Moraes:

“Para o arbitramento, a autoridade administrativa toma coeficientes técnicos ou dados racionais, a fim de aproximar-se dos dados reais, relativamente ao cálculo da matéria tributária. O Fisco se serve de indícios ou presunções, isto é, de um conjunto de fatos ou circunstâncias que, por sua vinculação ou conexão normal com os previstos legalmente, permitem induzir os elementos de cálculo da base tributária. Presunção é a dedução da existência de um fato desconhecido diante de outro fato, que normalmente é causa ou efeito daquele, conforme a experiência comum das coisas oferece. Os fatos conhecidos, de onde extraímos a convicção da existência dos outros, constituem os indícios. Constituem indícios, v.g., de movimento econômico da empresa, o capital de giro, as flutuações patrimoniais, o montante das compras, os gastos realizados, o valor das

mercadorias em depósito, o valor das instalações e equipamentos etc.. Deverá haver, no caso, uma normal relação entre os indícios e presunções tomados e a situação a considerar, fazendo-se discreto e razoável arbitramento (grifo nosso). Situações excepcionais ou atípicas, quando não constantes, não podem ser tomadas para o arbitramento, sob pena da autoridade administrativa tornar-se fora dos limites da discricionariedade.”

Carlos M. Giuliani Fonrouge admite o método do arbitramento, assim esclarecendo:

“Se o Estado não pode obter os antecedentes necessários para o lançamento correto, seja porque o contribuinte não tenha apresentado a declaração ou se negue a exhibir livros, registros ou comprovantes, seja porque os elementos oferecidos sejam incompletos ou não mereçam fé e também se não houver possibilidade de se obter por outros meios, o lançamento pode efetuar-se por presunções”

Observa mais adiante:

“Todavia, ao lado desse direito de arbitrar valores corresponde um outro direito do sujeito passivo, que é o de contestar o arbitramento, requerendo avaliação contraditória, seja na instância administrativa ou judicial. Devemos ressaltar que a operação de estimativa não pode, contudo, realizar-se em termos de simples ajuizamento discriminatório, ao arrepio dos conceitos que a lei agasalha.” (Compêndio, pgs. 765/766)

O débito arbitrado, dado sua natureza, deverá ser envolvido de cuidados especiais, de modo a apresentar requisitos de **convicção, segurança e objetividade** e será sempre instruído por circunstanciado relatório, onde a fiscalização deve justificar a adoção da medida apresentando, de forma pormenorizada, seja a ausência dos elementos solicitados, a insuficiência ou a não aceitação dos apresentados.

Repetimos, no presente caso a fiscalização afirma que os documentos foram suficientes para a formação da sua convicção, não possibilitando assim a utilização da aferição pela DIRF, e a conseqüente inversão do Ônus da prova.

Portanto, com o trabalho que foi feito, por não haver características idênticas a todos os prestadores de serviço pessoa jurídicas e por não haver motivos para a utilização da aferição e da conseqüente inversão do Ônus da prova, o lançamento deve ser anulado.

Salientamos, por fim, para deixar claro, que podem existir casos em que a relação empregatícia ocorra, mas também podem haver casos em que ocorre somente um negócio entre pessoas jurídicas, sem as características da relação empregatícia.

Devido a essa dúvida, não há a mínima e necessária certeza no lançamento.

Assim - não existindo características idênticas a todos os prestadores de serviço pessoa jurídicas e por não haver motivos para a utilização da aferição e da consequente inversão do Ônus da prova - verificamos que os motivos do lançamento não são precisos, preterindo o direito de defesa da recorrente.

Destarte, devido à preterição de direito de defesa, configura-se a nulidade do lançamento.

Como há nulidade no lançamento e como todos os atos posteriores são dependentes do lançamento, o processo deve ser anulado.

Sobre nulidade, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de decretação de nulidade.

Decreto 70.235/1972:

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 consequência.

§ 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.

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.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que o lançamento foi elaborado preterindo o direito de defesa da

recorrente e por ser o lançamento a peça original do processo, em que todos os atos posteriores são dependentes, decido pela nulidade do processo.

Em respeito ao § 2º, do Art. 59, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar, com acuidade, a ocorrência ou não dos fatos geradores, que não foram comprovados no presente lançamento, e tomar as devidas providências.

Por todo o exposto, acato as preliminares ora examinadas, restando prejudicado o exame de mérito.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto,

Voto pela nulidade do lançamento.

Sala das Sessões, em 04 de março de 2009. 04 de março de 2009


MARCELO OLIVEIRA

Declaração de Voto

Relator MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Entendo que não é o caso nesses tipos de lançamento de desconsiderar a personalidade jurídica dos prestadores, mas sim o cerne da questão é o simples enquadramento dos segurados como empregados. Também não seria o caso de desconstituição do negócio jurídico simulado, mas como já afirmado, a demonstração que na relação jurídica entre tomador e prestador restou configurada a relação de emprego.

Como já afirmado pelo Conselheiro Relator a alínea “c” fl. 12 do relatório fiscal não configura subordinação, uma vez que a entrega de relatórios é o produto contratado, e pode ser objeto de contratação com ou sem vínculo empregatício.

Nem a própria Receita Previdenciária se convenceu da demonstração da existência de vínculo empregatício; prova disso é que comandou diligência fiscal. Entendo que as informações trazidas pelo Auditor Fiscal, no cumprimento dessa diligência, não são suficientes para configuração do vínculo empregatício.

A Receita Previdenciária utilizou técnica de amostragem e selecionou sete empresas no universo de 122 para que a diligência fosse cumprida. Em tal amostragem foi retirada uma empresa do lançamento. Ora, uma vez verificando que no pequeno universo de sete, uma era indevida (14,28% do total selecionado); o órgão a quo deveria ter ampliado o universo de empresas a serem diligenciadas, pois o lançamento foi posto em cheque com as informações trazidas pela própria fiscalização.

Diferentemente do entendimento do Conselheiro Relator, não seria o caso de se anular o presente lançamento em relação aos prestadores de serviços. Entendo que uma complementação do relatório fiscal poderia sanar as omissões encontradas.

Mesmo que se considerasse que não houve o devido enquadramento; não seria o caso de nulidade do lançamento. Não há dúvida que houve a prestação de serviços, o que ainda não foi esclarecido, de forma adequada no relatório fiscal e seus anexos, é o enquadramento do referido segurado perante o RGPS.

É bem verdade que o enquadramento no RGPS, em determinados casos, independe do efetuado para fins trabalhistas, como exemplo, os referentes às alíneas “i”, “j”, “l”, “m”, “p” do art. 9º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Basta a configuração de uma dessas hipóteses para que o segurado seja enquadrado como empregado perante o RGPS, independentemente dos requisitos perante a legislação trabalhista (subordinação, não-eventualidade, onerosidade, pessoalidade).

Entretanto, o enquadramento realizado pela fiscalização previdenciária foi no art. 12, I, “a” da Lei n.º 8.212/1991. Uma vez que o órgão previdenciário o enquadrado como segurado empregado, nos termos dessa alínea, deveria ter esclarecido de maneira individualizada, ou pelo menos por grupo de pessoas sob as mesmas condições contratuais, as

Em função das dificuldades práticas de se caracterizar a subordinação jurídica, a jurisprudência tem adotado critérios complementares para aferição da subordinação. Nesse sentido segue trecho da ementa do Acórdão proferido pelo TRT da 3ª Região no Recurso Ordinário n.º 00164/2004, publicado no DJMG em 30/6/2004, p. 11:

" (...) A sujeição ao poder diretivo e disciplinar poderá apresentar-se atenuada, no caso do serviço de caráter intelectual, havendo a tentação de rotulá-lo como trabalho autônomo. Em tais hipóteses, é preciso recorrer a critérios complementares considerados idôneos para aferir os elementos essenciais da subordinação, entre eles: 1) se a atividade laboral poderá ser objeto do contrato de trabalho, independentemente do resultado dela conseqüente; 2) se a atividade prevalentemente pessoal é executada com instrumentos de trabalho e matéria-prima da empresa; 3) se a empresa assume substancialmente os riscos do negócio; 4) se a retribuição é fixada em razão do tempo do trabalho subordinado; 5) a presença de um horário fixo é também indicativa de trabalho subordinado, o mesmo ocorrendo se a prestação de serviço é de caráter contínuo. Esses critérios isolados são inidôneos ao conceito da subordinação, devendo ser apreciados em conjunto no caso concreto. Se o autor reuniu todos os critérios alinhados acima, não há dúvida de que a subordinação jurídica salta aos olhos também sob o prisma subjetivo."

No sentido da insubsistência da NFLD com base apenas na presença da não-eventualidade, o Ministério da Previdência Social já se pronunciou por meio do Parecer CJ/MPAS n.º 1.747/1999, cujo trecho relevante para a presente questão transcrevo a seguir:

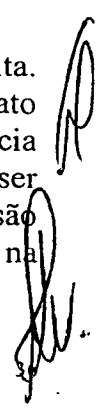
(...)

4. O único argumento encontrado no relatório fiscal é que as atividades desenvolvidas estão intrinsecamente ligadas ao objetivo social da empresa. Tal argumento, carece de amparo jurídico, haja vista, que o tipo de atividade desenvolvida por um trabalhador autônomo não é, e nunca foi, fundamento para enquadrar esse trabalhador como empregado.

5. Independentemente da atividade possuir vinculação ou não com a atividade fim da empresa, a caracterização do vínculo empregatício ocorre com a presença dos seguintes requisitos: a) prestação de serviço de natureza não eventual; b) subordinação; c) habitualidade; e d) onerosidade. (Conceito legal - art. 3º da CLT)

(...)

O ponto controverso reside na possibilidade de saneamento ou não da falta. Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. 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. 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 entredúvida, 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 convalidação, 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 efeitos 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 expendida 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 foi é razão bastante para sua convalidação.”

De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme disposto no art. 60 do referido Decreto, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das acima referidas 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.

Destaca-se que mesmo nos casos de preterição do direito de defesa, não deve ser anulada a NFLD ou o auto de infração, mas sim a decisão ou o despacho. Prova desse entendimento é que se não houver a cientificação do sujeito passivo, não há dúvida que há um cerceamento ao direito de defesa, mas pergunta-se: há que ser anulada a NFLD? Entendo que não, assim como a maior parte, se não a totalidade dos demais Conselheiros. Não se pode olvidar que a cientificação é parte necessária ao aperfeiçoamento do lançamento fiscal, e portanto é intrínseco ao ato, mas o vício dessa cientificação não é causa de nulidade do procedimento fiscal.

Não se pode esquecer que o lançamento depois de notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo fiscal tem justamente a função de constituir definitivamente o crédito, assegurando-lhe a certeza e a liquidez. Caso não adotemos essa característica inerente ao processo administrativo, transformaríamos nossas decisões na cômoda anulação da NFLD ou do auto de infração, nos furtando à análise de mérito, para procurarmos meras irregularidades formais na constituição do crédito.

O apego demasiado à formalidade por este Colegiado vai de encontro aos princípios do Direito Administrativo da economia processual e da eficiência. Se é reconhecido que a fiscalização pode efetuar novo lançamento fiscal, após a anulação por vício formal, para

quê gastar tanto esforço e tempo, se podemos aproveitar todas as provas que já foram colacionadas, prosseguindo o feito nesses mesmos autos?

Não há dúvida que a presente irregularidade trata-se de ato anulável e não nulo. Uma vez que são anuláveis os atos que a lei assim os declare, bem como os que podem ser re praticados sem vício, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, página 457 da sua obra, Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros.

Outra prova inconteste de que a falha é sanável é que o vício poderia ser convalidado se não houvesse a impugnação do sujeito passivo, ou se esse, a par de identificar a falha, fizesse o recolhimento das contribuições. Caso o vício fosse insanável, nem mesmo o pagamento realizado pelo contribuinte afastaria a nulidade do lançamento fiscal.

A melhor caracterização da falha encontrada pela fiscalização pode ser realizada por meio de relatório fiscal complementar; afinal é para isso que servem as diligências fiscais. Atenta-se que não é este Colegiado que irá convalidar o ato de lançamento, mesmo porque não possui competência para isso. A convalidação será realizada pelo próprio órgão que efetuou o lançamento fiscal.

Não pode persistir o entendimento de que em qualquer hipótese que se verifique uma irregularidade, que enseje a complementação do relatório fiscal, esta não possa ser realizada. Tal impedimento descumpriria a lei, no caso o Decreto n.º 70.235/1972, uma vez que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois toda a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.

A possibilidade de complementação do relatório fiscal já foi ratificada por este Colegiado, por unanimidade, no julgamento do recurso de n.º 142.245, nestas palavras:

Não obstante as razões apresentadas, entendo que a diligência fiscal, relatório complementar e despacho decisório emitidos [fls. 53-64], com a conseguinte intimação da ora Recorrente para manifestação, sanaram o vício constante do lançamento, sendo inoportuna e despicienda qualquer reparação por este órgão julgador.

Ora, se é possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, qual o motivo de não ser possível por decisão de segundo grau, ainda mais quando é reconhecido que o Conselho de Contribuintes possui competência para rever todas as decisões proferidas pelas DRJ.

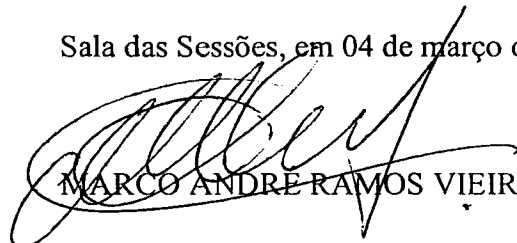
Entretanto, no presente caso há uma particularidade que não se subsume a tudo que acabou de ser exposto. Já foi comandada a diligência fiscal, mas mesmo assim a fiscalização não conseguiu demonstrar o enquadramento dos segurados como empregados.

Assim, diante das provas colacionadas aos autos este Colegiado tem que proferir uma decisão. A fiscalização previdenciária não conseguiu fazer provas de suas alegações; não restou demonstrada a caracterização da subordinação.

Desse modo, convertido o julgamento em diligência, sendo sanado o vício prossegue-se no julgamento do recurso. Não sendo sanada a falha, como no presente caso, deverá ser extinto o processo sem a resolução do mérito, o que implica no processo administrativo em anular por vício na formalização o lançamento anteriormente efetuado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de março de 2009.



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

