



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12835.000077/2011-15
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.350 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL SANTA TEREZA DE GUARAPUAVA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/12/2000

RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados, o Recurso Especial da Divergência deve ser conhecido.

LANÇAMENTO. NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO INCOMPLETA OU DEFICIENTE. VÍCIO FORMAL.

Havendo incompletude ou deficiência na fundamentação, elemento de exteriorização do lançamento, há de ser refeito o lançamento, na forma do artigo 173, II do CTN, limitado aos elementos já colhidos no curso do procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de contribuição previdenciária cota patronal, contribuição dos segurados, contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), e de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), no período de 02/2000 a 10/2000. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 28/29), o crédito foi apurado com base nos pagamentos realizados pela Recorrente aos médicos que lhe prestavam os serviços, que foram enquadrados como segurados empregados.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário concluindo pela existência de vício material no lançamento. Para o Colegiado a fiscalização não comprovou a existência de subordinação entre os médicos contratados e a Contribuinte, situação que afasta a caracterização do vínculo de emprego e, conseqüentemente, de ocorrência do fato gerador. O acórdão 2404-003.102 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/12/2000

ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A falta de comprovação da efetiva existência dos fatos geradores autuados constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, situação que resulta e sua total nulidade, por vício material.

Recurso voluntário provido.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial. Citando como paradigma o acórdão 2302-00.308, para a Recorrente a divergência é patente: o Colegiado *a quo*, em face da ausência da demonstração pela autoridade fiscal do requisito da subordinação, essencial para a caracterização do trabalhador como empregado, decidiu anular o lançamento, qualificando o vício como material. Diversamente, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, analisando situação idêntica, resolveu anular o lançamento em face de deficiência na atividade da autoridade fiscal, conceituando, entretanto, tal vício como formal.

Contrarrazões do contribuinte pugnando pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pelo seu não provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Do Conhecimento:

Antes de apreciar o mérito do recurso, considerando os apontamentos feitos em sede de contrarrazões, pertinente tecer comentários acerca do seu conhecimento.

Conforme consta do relatório, no presente caso, temos lançamento para exigência de Contribuições Previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pelo contribuinte aos médicos que lhe prestaram serviço, estes eram classificados como autônomos, entretanto foram reclassificados pela fiscalização como segurados empregados. Nos termos do relatório fiscal a caracterização foi assim motivada:

A empresa notificada mantém uma média de 250 a 260 funcionários, todavia evidenciamos a ausência de médicos em seu quadro funcional; e, em se tratando de empresa cuja atividade fim é o atendimento à saúde: médico - hospitalar, necessário é que haja em seu quadro a presença de tal profissional.

Embora ausentes da folha de pagamento de salários de empregados, constatamos os pagamentos da remuneração pelos serviços prestados pelos médicos em recibos de pagamento, que se procedem mensalmente de forma não eventual. Tais pagamentos encontram-se contabilizados pela empresa como despesa com pagamento a terceiros, pois a empresa considera - os autônomos.

No conceito da legislação previdenciária, os referidos profissionais apresentam os requisitos básicos para que sejam configurados como segurados empregados no Hospital Santa Tereza de Guarapuava Ltda., quer sejam: a pessoalidade, a subordinação, a não eventualidade e a onerosidade.

Analisando esta descrição o Colegiado recorrido entendeu pela não caracterização do vínculo de emprego, haja vista que não há qualquer demonstração acerca do elemento da subordinação e para tanto destaca: ‘não obstante, tem-se que a insurgência da fiscalização em relação ao fato de que a Recorrente não teria nenhum médico em seu quadro funcional é totalmente improcedente, haja vista que é perfeitamente possível que estes prestem seus serviços de forma autônoma, sem subordinação, dentro do estabelecimento hospitalar’.

A acórdão paradigma nº 2302-00.308 analisou lançamento por meio do qual se exigiu do contribuinte multa pelo descumprimento de obrigação acessória caracterizada pela ausência de inscrição de segurado empregado na previdência, descumprimento do art. 17 da lei nº 8.213/91 c/c art. 18 do Decreto 3.048/99. Entre os argumentos de defesa a contribuinte destacou que as pessoas físicas elencadas não eram seus empregados. Assim concluiu o colegiado paradigmático:

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.

...

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

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 comandada pelo CARF. Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.

Da leitura do acórdão citado, é possível perceber que a classificação adotada pelo Colegiado paradigmático não é a mesma pretendida pela Recorrente, a compreensão do julgado indica a decisão pela 'improcedência do lançamento', o que corresponderia à classificação de material do vício sob o viés que ora se discute, afinal o acórdão conclui que 'complementação de informações devem ser trazidas por diligência'. Assim, não é possível extrair que a realização do 'novo lançamento' tenha sido determinada com base no art. 173, II do Código Tributário Nacional, ao que parece os vícios - entendidos no presente processo como vícios formais - são considerados como convalidáveis no próprio processo por meio de diligência.

Por fim, tratando-se de discussão acerca da existência de vício em lançamento de tributo, é exigida uma maior identidade entre os acórdãos, e por isso, também impacta na análise da divergência o fato de estarmos diante de contribuinte com perfis distintos: no caso recorrido temos uma instituição hospitalar onde a fiscalização presumiu a relação de subordinação a partir do entendimento de que um hospital deve possuir médicos como empregados para realização da sua atividade fim. No paradigma estamos diante de uma empresa de construção civil, situação onde o vínculo de emprego é de fato mais patente, sendo mais razoável a demonstração dos elementos do vínculo de emprego.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso.

Do mérito:

Vencida quanto ao conhecimento, adoto como razões de decidir a fundamentação do acórdão recorrido, notadamente pelo fato da ausência de comprovação da subordinação impactar no critério material da regra matriz de incidência.

A discussão acerca da classificação da natureza do vício já foi enfrentada por este Colegiado e para ilustrar cito o acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinhavo-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

No presente caso é indiscutível que o erro está exatamente na aplicação da norma introduzida, pois ao deixar de demonstrar o elemento da subordinação o agente fiscal deixa de caracterizar o vínculo de emprego e como tal deixa de demonstrar a ocorrência do fato gerador do tributo previsto no art. 22, I, primeira parte da Lei nº 8.212/91. Assim, estamos diante de vício de natureza material.

Diante do exposto nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Não obstante os substanciosos argumentos da ilustre relatora, deles ousou dissentir no que concerne ao conhecimento do recurso e à natureza do vício.

Como bem posto pelo despacho de admissibilidade de fls. 294/297, o aresto recorrido entendeu ter havido falha na fundamentação em relação à existência de subordinação entre os médicos e a recorrente e, assim sendo, tal incompletude dera azo ao reconhecimento de vício como de natureza material. Em sentido contrário, o acórdão paradigmático vazou o entendimento de que a deficiência do detalhamento/fundamentação acerca da subordinação acarretaria vício de natureza formal. Veja-se a ementa:

CARACTERIZAÇÃO EMPREGADO, VÍCIO NO RELATÓRIO FISCAL. INCOMPLETO.

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 - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto no. 70.235. 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.

Auto de infração anulado.

Registre-se aqui, que o acórdão recorrido, não obstante pontuar alguns dos argumentos da Fiscalização quando pretendeu comprovar a relação empregatícia, ao invés de, simplesmente, assentar a não comprovação do fato gerador, optou – e aqui ainda não se discute o acerto do *decisum* – por considerar ter havido **ausência de fundamentação** em relação à existência de subordinação.

Diferentemente da ilustre relatora, não vejo como relevante, *in casu*, que os contribuintes envolvidos não pertençam ao mesmo ramo de atividade, de sorte que não se pode dizer haver distinção quanto à legislação a ser aplicada nesse ponto.

Da mesma forma, ao contrário do que entende, no sentido de que “*não é possível extrair que a realização do 'novo lançamento' tenha sido determinada com base no art. 173, II do Código Tributário Nacional,...*” penso que o acórdão paradigmático, ao reporta-se aos termos

do voto do relator, encampou sua decisão por considerar como formal o vício então apontado. Confira-se:

Pelo exposto, *in casu*, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art.10, inciso III do Decreto n " 70.235.

CONCLUSÃO:

Assim, voto por ANULAR o lançamento por vicio formal.

É como voto.

Tem-se, com isso, bem delimitada a tese a ser fixada por este colegiado, qual seja, se a falha, incompletude ou deficiência na fundamentação no que toca ao requisito da subordinação – quando pretende o Fisco caracterizar a relação empregatícia - acarretaria vício de natureza formal ou material.

Posto desta forma é de se conhecer do recurso interposto.

No mérito, adiro às razões de decidir do voto proferido no acórdão paradigma, como adiante reproduzido, reforçando que o novo procedimento de ofício deverá observar os elementos de prova já produzidos no curso do procedimento fiscal, limitando-se a sanar a incompletude ou deficiência na fundamentação da caracterização do requisito da subordinação, elemento de exteriorização do lançamento.

Em outras palavras, a complementação da fundamentação – neste caso - não está a autorizar sejam carreadas novas provas aos autos, já que, para tanto, há de se observar o lustro decadencial previsto no *codex* tributário.

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 111 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.

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 cio 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 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."

[...]

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

Sem a manifestação oportuna do sujeito passivo, o ato administrativo portador de vício permanece no sistema. Embora o ato implique em atentado à ordem jurídica, a restauração da juridicidade violada depende da expedição de outro ato, A invalidação e a convalidação são meios estabelecidos pelo próprio regime jurídico-administrativo para a eliminação material do vício.

Se a Receita Federal não convalida, o ato se torna passível de invalidação pelo órgão julgador, caso este seja provocado para fazê-lo, O mesmo serve para a hipótese de a Receita Federal se abster de invalidar quando deveria tê-lo feito.

A invalidação do ato administrativo tem como efeitos jurídicos: o efeito declaratório da invalidação; e o efeito constitutivo negativo da pertinência do ato administrativo.

A convalidação do ato administrativo decorre exclusivamente de competência administrativa; determinando a manutenção do ato administrativo viciado no sistema pelo saneamento do vício constatado. Tal como o ato de invalidação, o ato de convalidação tem o deito jurídico de declarar a invalidade., Todavia, possui um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato Convalidado,

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

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 comanda pelo CARF.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti