



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

Processo nº 16020.000057/2007-95
Recurso nº 266.915 Voluntário
Acórdão nº 2803-00.256 – 3ª Turma Especial
Sessão de 20 de setembro de 2010
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente ELLENCO CONTRUÇÕES LTDA
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO-SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2000

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. REINÍCIO DA CONTAGEM. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário, de 5(cinco) anos, terá reinício em caso de decretação de nulidade formal do lançamento (art. 173, II, do CTN).

DILIGÊNCIA E EXPLICAÇÕES DO AUTUADOR. O art. 18, do Decreto n. 70.235/1972, permite à autoridade julgadora de primeira instância requerer diligências e maiores explicações por parte da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

INFORMAÇÕES PRESTADAS PELOS CONTRIBUINTES. As informações prestadas pelos contribuintes fazem a função de confissão da ocorrência dos fatos geradores.

FUNDAMENTAÇÃO FATÍCO-LEGAL. ARBITRAMENTO. NECESSIDADE DE EXPOSIÇÃO DE CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO E PRESUNÇÕES. Sofre de nulidade formal o lançamento realizado por arbitramento ou aferição indireta que não demonstra claramente os fundamentos fáticos e legais, bem como deixou de expor os critérios de aferição e presunção que devem demonstrar sua relação mais próxima o possível com a realidade, com métodos, base científica, ou lastro legal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, vencidos os conselheiros Oseas e Carolina que entenderam, em preliminar, ser

decadente o lançamento em razão de vício material. Conselheiro Oseas apresentará declaração de voto.


HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA - Presidente.


GUSTAVO VETTORATO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato e Helton Carlos Praia de Lima (presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contrário à manutenção de NFLD que foi pela decisão recorrida. A NFLD constituiu créditos tributários oriundos da incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiras entidades, incidentes sobre valores créditos salariais arbitrados por meio de reconhecimento de vínculos empregatícios pelo Auditor Fiscal responsável, no período das competências 12/1999 à 12/2000.

A NFLD questionada tem natureza substitutiva da NFLD n. 35.374.507-4, de 20.12.2001, que foi anulada parcialmente por vício formal, pelos Acórdão n. 2642/2006, que tornou nulo o levantamento FL3, por ausência de critérios claros de aferição indireta.

A atual NFLD tomou por base memorandos internos, recibos/comprovantes de depósito/pagamento de valores, relacionados ao pagamento de “subempreiteiros” pessoas físicas, bem como informações do Cadastro Nacional de Informações Sociais, extrato de consulta de vínculos empregatícios do trabalhador, informados pelos empregadores. Tal cruzamento foi realizado em face da maioria dos contratos serem verbais, preferido o Auditor caracterizá-los como relações de emprego e não de relações de contratos de prestação de serviço autônomo. Os valores tomados por base de cálculo foram obtidos pelos recibos de pagamentos apresentados pela Recorrente, informando que não seria caso de aferição indireta.

Notificada, a Recorrente impugnou o lançamento, alegando ausência de motivação do lançamento, inexistência dos vínculos empregatícios devido eventualidade dos serviços, inexistência de subordinação.

A DRJ-Ribeirão Preto-SP entendeu a necessidade de realização de diligência por parte do Auditor Fiscal para melhor elucidação dos critérios de aferição. O que foi respondido e oportunizado à Recorrente manifestar-se quanto o termo de diligência.

S

A Recorrente aditou sua impugnação, acrescentando de que houve nula alteração nos motivos fundantes da NFLD, bem como ausência de motivação e fundamentação legal do arbitramento

A DRJ-Ribeirão Preto-SP decidiu por manter a NFLD, pelos motivos dispostos o termo de diligência complementar.

Inconformada com a decisão *a quo*, a Recorrente apresentou tempestivamente Recurso Voluntário, repetindo os argumentos trazidos em impugnação, acrescendo a denúncia a decadência dos créditos em base do prazo quinquenal, que não se poderia considerar o reinício do mesmo devido à decretação de nulidade da NFLD substituída

Os autos vieram à presente Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

Voto

Conselheiro GUSTAVO VETTORATO, Relator

O presente Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Da Decadência

Quanto à preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário, entendo que não merece acolhida.

O motivo de não acolhimento está justamente no texto do art. 173, II, do CTN, em que o prazo de 5(cinco) anos para constituir o crédito tributário tem reinício quanto o lançamento for anulado em razão de vício formal, como o presente caso. Entendimento consolidado ainda hoje, tanto pela doutrina quanto à jurisprudência administrativa e judicial (DE SANTI, Eurico Marcos Dinis. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*.ed.2, São Paulo : Max Limonad, 2001, p. 176-178)

A mera alegação da norma inscrita no supra citado artigo deve ser desconsiderada, sem qualquer fundamento nos princípios do Direito Tributário, não permite a sua não aplicação. Inclusive, nem com alegação simples de constitucionalidade o CARF poderia afastar sua aplicação (art. 62 do Regimento Interno).

Assim, a preliminar arguida não deve ser acolhida.

Da Alteração dos Motivos

A Recorrente alega nulidade do processo em razão da suposta alteração dos motivos do lançamento, no momento de resposta da Autoridade Fiscal à ordem de diligência realizada pelo julgador de primeiro grau.



O art. 18, do Decreto n. 70.235/1972, permite à autoridade julgadora de primeira instância requerer diligências e maiores explicações por parte da autoridade fiscal responsável pelo lançamento. No caso presente, a resposta do notificante somente esmiuçou de forma analítica pontos que foram trazidos pela NFLD, sem alterar seu valor ou fundamento principal.

Dessa forma, a preliminar não deve ser acolhida.

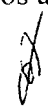
Da Existência ou Não de Vínculo de Emprego.

A decisão *a quo* se deu por satisfeita com as explicações do auditor fiscal quanto à existência dos vínculos, e a não apresentação dos contratos ou termos de compromisso pela empresa, por se tratarem de contrato verbal, autorizando a aplicação art. 33, §§ 3º, 4º e 6º, da Lei n. 8.212/1991, para reconhecimento do vínculo empregatício e aferição dos valores pagos, apesar da fiscalização declarar que não se trata de aferição indireta quanto ao cálculo.

Todavia, ao que se verifica a decisão *a quo* e a NFLD desconsideraram o que caracteriza a relação de emprego, adotada pelo art. 12, I, *a*, da Lei n. 8.212/1991, que coaduna com o art. 3º, da CLT. Os elementos necessários para se demonstrar indiferentemente de ser reconhecimento judicial ou administrativo para fins previdenciários são: a prestação de serviço realizada por pessoa física, não eventual (continuidade e frequência), sob a subordinação de terceiro, de natureza onerosa. O desrespeito ou desconsideração para se caracterizar a relação de emprego é um desrespeito ao princípio da verdade material do ato lançamento, insculpido no próprio art. 142 e art. 149, do CTN.

No caso em tela, mediante análise dos recibos, memorandos, e dos extratos de vínculos empregatícios dos supostos empregados oriundos do CNIS (informado pelas empregadoras – art. 33, §7º, da Lei n. 8.212/1991), inclusive tabulado pela Recorrente, verifica-se que somente há provas nos autos de que houve relação de emprego no período apurado para os seguintes segurados: Claudiomiro Coelho, Cláudio Pinto Godoy, João Batista Barbizan, Francisco M. dos Nascimento, Gerson dos Santos Medeiros, Sebastião de Jesus Martins, João Batista Zamarco. Nesses casos, conta-se o período de admissão e demissão de cada um deles coincidente com os pagamentos realizados, bem como há recibos com indicação clara de serem funcionários da Recorrente. Ainda, em atendimento à realidade contratual, seria possível o enquadramento como empregados os Srs. José Domingos Silvestre e Manuel Teixeira da Silva, pois os mesmos apresentam continuidade de pagamentos após o término do contrato de trabalho, demonstrando clara continuação de suas funções da empresa. Somente nesses casos é que procede o lançamento por aferição indireta na forma que está feito, demonstrado mediante o cálculo feito com base nos pagamentos realizados, com base no art. 33, §4º, da Lei n. 8.212/1991.

Os pagamentos e recibos dos outros contratados pela Recorrente apenas são esporádicos e eventuais, conforme estão registrados também nos livros contábeis verificados pela própria fiscalização. Não houve levantamento ou demonstração de inidoneidade da documentação apresentada, apenas a ausência de contrato de prestação de serviços. Ou seja, conforme o que se demonstra nos autos, fora os casos supra digitados, os demais não podem ser considerados empregados, provavelmente, autônomos, sem vínculo de emprego. Não havendo a incidência dos arts. 12, I, 20, 22, I, da Lei n. 8.212/1991, mas talvez dos arts. 12, V, 21, 22, III, da mesma lei, referente às contribuições previdenciárias sobre a remuneração de contribuintes individuais, ao qual se encaixa os prestadores de serviços autônomos. S



A exigência de que a empresa apresente documentos inexistentes em uma situação normal, é uma prova diabólica, cumpriria o fiscal investigar e apurar mais dados e documentos de forma a comprovar tais vínculos. Pelos autos não é possível saber a situação da Recorrente quanto a sua demanda de empregados ou prestadores de serviços, fato que é intimamente ligado à atividade econômica. Isso é, o mero motivo do fiscal de que ele entende que uma empresa deve contratar empregados ou autônomos para o exercício de sua atividade, sem recorrer a outros elementos desta atividade é, minimamente, imprudente. Tais razões deveriam estar baseadas em método, técnicas, com demonstração clara dos motivos legais e fáticos, além de que deveria demonstrar a justificativa dos documentos apresentados pela Recorrente não mereceriam fé, conforme disciplina o art. 142 e 148, do CTN, bem como do art. 37, da Lei n. 8.212/1991.

Ou seja, sobre os fatos em que simplesmente o Agente Fiscal apenas disse se seria uma relação de emprego ou de prestação de serviço autônomo, não há uma verdadeira motivação clara, o porquê decidiu enquadrar todos os colaboradores como empregados, além de mera suposição sem base legal ou científica. Interessante apontamento deve ser feito de que o fiscal não utiliza-se sequer de cálculo de salários mensais por extrapolação dos supostos autônomos, como se deveria fazer se realmente fossem empregados. Em consequência, gera uma dissonância quanto à norma material aplicada ao fato.

Tais questões ou falhas geram vício formal insanável de parte do processo administrativo onde não se demonstra a clareza dos motivos fáticos e jurídicos fundantes sobre os quais as dúvidas pairam, por confronto ao art. 37, da Lei n. 8.212/1991, e do art. 11, III, de Dec. n. 70235/1972. Entendimento presente tanto da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial:

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO NFLD. VICIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº70.235/72.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

Processo Anulado.

✓ 

(Acórdão n. 206-01.372, Rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, DOU 24.03.2009)

EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. MENÇÃO AO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO. NECESSIDADE. SUBEMPREENTEIRA. ARBITRAMENTO.

1. Em se tratando de imposição fiscal, certas formalidades, ainda que mínimas, são necessárias, a fim de resguardar o direito de defesa do contribuinte.

2. Não havendo sonegação de dados pelo contribuinte, inadmissível o critério de arbitramento, só possível a minguada de elementos informativos.

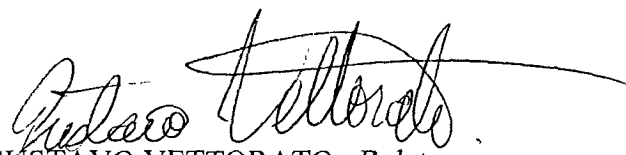
(TRF4, AC 95.04.41649-7, Segunda Turma, Relatora Tânia Terezinha Cardoso Escobar, DJ 24/09/1997)

Por esses motivos acima, verifica-se que o processo administrativo tributário em questão é parcialmente nulo por vício formal, ao não demonstrar claramente os fundamentos fáticos e legais da aferição indireta para renquadramento, bem como da norma a ser aplicada, quanto aos fatos geradores oriundos dos supostos autônomos ou empregados que não tinham prova de relação de emprego no período apurado. Restando apenas comprovada a relação de emprego, para fins da aplicação da norma oriunda dos artigos 12, I, 20, 22, I, da Lei n. 8.212/1991, no caso dos empregados: Claudiomiro Coelho, Cláudio Pinto Godoy, João Batista Barbizan, Francisco M. dos Nascimento, Gerson dos Santos Medeiros, Sebastião de Jesus Martins, João Batista Zamarco, José Domingos Silvestre e Manuel Teixeira da Silva, pois somente desses é que se têm comprovados pagamentos contínuos e coincidentes com os contratos de trabalho declarados e realmente apurados pela fiscalização. As demais relações de prestação de serviço apontadas pela fiscalização, com as provas apresentadas nos autos, não se valem para a aplicação dos supra citados dispositivos.

Do Dispositivo do Voto

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso da notificada, para no mérito CONCEDER-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformando a decisão recorrida, declarando e decretando a parcial nulidade por vício formal da NFLD objeto do presente processo administrativo, no sentido de apenas manter o crédito tributário constituído com base nos fatos geradores oriundos das relações de emprego da Recorrente com os seguintes segurados: Claudiomiro Coelho, Cláudio Pinto Godoy, Francisco M. dos Nascimento, João Batista Barbizan, Gerson dos Santos Medeiros, Sebastião de Jesus Martins, João Batista Zamarco, José Domingos Silvestre e Manuel Teixeira da Silva.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2010


GUSTAVO VETTORATO - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro OSEAS COIMBRA JUNIOR

Apresento a declaração de voto em relação a preliminar material de decadência.

Com a devida vênia, ousou discordar do relator no que concerne a decadência do débito sob apreço. Consoante o relatório ora apresentado, a nulidade do débito primitivo, consubstanciado na NFLD n. 35.374.507-4, de 20.12.2001, se deu por ausência de critérios claros de aferição indireta, o que foi considerado vício formal.

Entendo que a hipótese trazida aos autos se refere a vício material. O relatório fiscal que não descreve com precisão o fato gerador traz vício intrínseco a sua constituição e não mero vício formal.

Não há que se falar em débito a ser “refeito” na hipótese de relatório inconsistente, pois sequer há como identificar o correto fato gerador, ou seja, a hipótese de incidência sequer foi configurada e, nessa hipótese, permitir novo lançamento, inédito, com novos fundamentos, seria drible a norma decadencial vigente.

Sobre vício formal, transcrevo entendimento exarado no recurso 254.367, processo 13502.001134/2007-13, da 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção do CARF.

É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.



ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de vício material:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o vício material do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

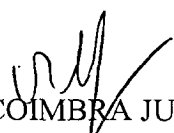
O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do

lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Dessa feita, configurado o vício material da NFLD 35.374.507-4, os lançamentos presentes na Notificação sob julgamento estão todos decadentes, na forma dos arts. 173 ou 150 do CTN, uma vez que o auto foi lavrado em 27 de abril de 2007 e se refere a competências até 12/2000.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2010


OSEAS COIMBRA JUNIOR

