



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

Processo nº 16537.001006/2011-47
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.360 – 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIPLA INDÚSTRIA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à natureza do vício existente no lançamento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que não conheceu do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

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

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2302-002.479, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 15 de maio de 2013 (e-fls. 251 a 270). Ali, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa:

*DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES.
INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material.

*ENQUADRAMENTO SEGURADO EMPREGADO
SUBORDINAÇÃO E NÃO-EVENTUALIDADE.*

A caracterização de segurados como empregados pela fiscalização está condicionada à plena demonstração pela auditoria fiscal dos pressupostos da relação de emprego. A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício material.

*SALÁRIO-EDUCAÇÃO - DECRETO-LEI N.º 1.422/75
RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988.*

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a legislação referente ao Salário-Educação veiculado pelo Decreto-Lei n.º 1.422/75 (cf. art. 34 do ADCT)

SEBRAE

A contribuição ao SEBRAE é um adicional sobre as destinadas ao SESI/SENAI, devendo ser recolhida por todas as empresas que são contribuintes destas.

*SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT.
REGULAMENTAÇÃO. LEGALIDADE PRESUNÇÃO DE
CONSTITUCIONALIDADE*

Não ofende ao Princípio da Legalidade a regulamentação através de decreto do conceito de atividade preponderante e da fixação do grau de risco. A lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Os conceitos de atividade preponderante, de risco de acidente de trabalho leve, médio ou grave; não precisam estar definidos em lei, o Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na fixação da exação.

*INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS
LEGAIS. VEDAÇÃO.*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

MULTA MORATÓRIA. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura e dos fatos geradores, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

JUROS/SELIC

As contribuições sociais e outras importâncias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, nos termos do artigo 34 da Lei 8.212/91.

Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Decisão: por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, devendo ser excluídos do lançamento os valores relativos à caracterização de segurados contribuintes individuais como empregados, pela falta de evidenciação do fato gerador, o que implica na nulidade do lançamento por vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Enviados em 11/06/2013 os autos à Fazenda Nacional para ciência (e-fl. 271), a PGFN apresentou, em 22/07/2013 (e-fl. 303), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 272 a 302).

Após pugnar pela tempestividade do pleito, alega a Fazenda Nacional divergência passível de apreciação por esta Turma em duas diferentes matérias, a saber:

a) Quanto à inexistência de nulidade no auto de infração:

Alega, inicialmente, a recorrente divergência em relação ao decidido, em 10/09/2007, pela 1ª. Turma da Câmara de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF/01-05.716, de ementa e decisão a seguir transcritas:

Acórdão CSRF-01-05.716

NORMAS PROCESSUAIS – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – ATO MERAMENTE IRREGULAR - Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável,

ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a “motivação” feita pela autoridade administrativa que integra a “formalização” do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

Recurso especial provido.

Decisão: DAR provimento ao recurso especial, para afastar a nulidade do auto de infração e declarar a nulidade dos atos processuais a partir da decisão de primeira instância, inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Quanto a este primeiro paradigma, alega a recorrente que ali resta consignada a tese de que a nulidade somente deve ser declarada se restar comprovado o prejuízo, no caso concreto, para o exercício do direito de defesa do contribuinte, devendo esse exame ser realizado mediante a análise das peças de defesa acostadas aos autos. Também destaca que a deficiência no pressuposto da motivação é sanável e não enseja a nulidade do lançamento, ainda mais sob a pecha de vício material. Isso porque a motivação diz respeito à formalização do lançamento, à exteriorização desse ato administrativo.

Entende que fica clara a divergência entre o acórdão recorrido e paradigma. Muito embora o acórdão recorrido tenha entendido pela ocorrência da nulidade, pois entendeu pela caracterização insuficiente do vínculo empregatício, vê-se, conforme o conceito dado pelo paradigma, que esse conceito de “motivo do ato” é diverso. O paradigma esclarece que “Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência”. A decisão recorrida assenta, por outro lado, que o agente fiscal não delineou a motivação fática do fato gerador da obrigação principal. Veja-se que esse entendimento fica claro, pois em nenhum momento o Colegiado *a quo* assentou não ter ocorrido o fato gerador.

Entende que, em nenhum momento, o acórdão recorrido refutou a existência do motivo do lançamento, mas apenas sua motivação. Isto é, em nenhum momento afirmou que os segurados não eram empregados, mas apenas que, pela descrição supostamente defeituosa, inexistente e/ou precária realizada pela fiscalização, não era possível “concluir acerca da configuração da relação de emprego por ventura existente”.

Assim, defendendo a similitude fática para este primeiro paradigma, conclui que, nos próprios termos da decisão guerreada, fica claro que houve falha na motivação, segundo o conceito dado pelo paradigma, e não no motivo do ato. Assim, ainda segundo a inteligência do paradigma, os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato e, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. Ainda segundo o mesmo paradigma, em sentido diametralmente oposto à decisão recorrida, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito à ampla defesa, se o contribuinte compreende os termos do lançamento, passando a defender-se da acusação formulada.

Ainda quanto a esta matéria, apresenta a recorrente um segundo paradigma caracterizador, em seu entendimento, de divergência interpretativa, a saber Acórdão no. 104-17.279, de lavra da 4ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

Acórdão 104-17.279

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal). DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - GASTOS/APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada com base em sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não lograr comprovar a origem dos recursos despendidos.

IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de

edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.

IRPF - ARBITRAMENTO DE IMÓVEL COM BASE NO ITBI - DOCUMENTO PÚBLICO - VALIDADE DA PROVA - Só não prevalecerá para os efeitos fiscais a data, forma e valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se de outra forma. Assim, a Escritura Pública de Compra e Venda faz prova bastante da aquisição de imóvel. O simples arbitramento, com base no ITBI, desacompanhado de prova material, não tem o condão de sobrepujar o que foi contratado diante de tabelião juramentado.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4 do artigo 1 da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.

Acórdão re-ratificado.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Decisão: Por unanimidade de votos, RE-RATIFICAR o Acórdão n. 104-17.078, de 08 de junho de 1989, para REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência fiscal a importância de Cr\$ 12.000.000,00 relativa a março de 1991, bem como excluir a incidência da TRD anterior a agosto de 1991.

Quanto ao segundo paradigma apresentado, também sustenta ter ficado demonstrado que ambos os acórdãos citados (recorrido e paradigma) dão, em face de uma mesma situação fática, interpretações distintas da legislação tributária. Enquanto o primeiro defende que a ausência de descrição completa do fato gerador no auto de infração implica a sua nulidade por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, mesmo tendo o contribuinte enfrentado todos os pontos apurados pela autoridade fiscal, o segundo entende que não. O acórdão paradigma ressalta que tal ausência é um vício formal passível de ser superado. Alega a Fazenda Nacional que, no caso presente, o contribuinte não demonstrou qualquer falta de conhecimento sobre os fatos que ensejaram o lançamento. Ao revés, defendeu que os segurados enquadrados como empregados pela fiscalização na verdade prestariam serviços de caráter autônomo, ou seja, da locação de serviços regulada pela lei civil, sendo que alguns inclusive exerceriam atividade regulada por entidade de categoria profissional específica, não se fazendo presente o vínculo permanente de subordinação, dentre outros argumentos.

Logo, entende a Fazenda Nacional não ter restado configurado o efetivo e concreto prejuízo à defesa, nos termos definidos pelos paradigmas, sendo inquestionável, assim, a caracteriza a caracterização da divergência.

Em linhas gerais, argumenta ainda a Fazenda, em sua demanda quanto a esta primeira matéria que:

a.1) Cita os artigos 59 e 60 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972 bem como o art. 10 do mesmo Decreto, para defender que, a partir de tais dispositivos, os quais entende obedecidos pelo procedimento fiscal em análise, depreende-se como necessária para a validade do lançamento a descrição do fato de uma forma tal que não resulte em prejuízo à ampla defesa do contribuinte. Não há, ao que se vê, a exigência de que seja apresentada descrição minuciosa e pormenorizada das circunstâncias fáticas. Cita jurisprudência desta Câmara Superior, para defender que não se vislumbra, na situação fática sob análise, prejuízo à defesa do contribuinte, tendo o autuado demonstrado ter pleno conhecimento dos termos da autuação e dela se defendeu, não havendo, assim, qualquer vício no lançamento a ensejar sua improcedência ou nulidade;

a.2) No caso em tela, a imputação é de que a pessoa jurídica se omitiu no dever de inscrever os segurados empregados no Regime Geral de Previdência Social, sendo que o relatório impugnado apresentou o nome de cada um deles e o período em que prestaram serviço à empresa sem que fossem inscritos. A pessoa jurídica compreendeu claramente o conteúdo do lançamento, tendo sustentado, muito embora sem produzir prova a respeito, que se tratavam de trabalhadores autônomos. Não houve, pois, prejuízo à ampla defesa. Violação haveria, por exemplo, se a fiscalização apontasse a existência de “dez empregados” sem a devida inscrição, impedindo que o contribuinte conhecesse a individualização de cada um deles e, portanto, os elementos indispensáveis para a compreensão do dever descumprido;

a.3) Com efeito, o contribuinte não demonstrou qualquer falta de conhecimento sobre os fatos que ensejaram o lançamento. Ao revés, defendeu que os segurados enquadrados como empregados pela fiscalização na verdade prestariam serviços de caráter autônomo, ou seja, da locação de serviços regulada pela lei civil, sendo que alguns inclusive exerceriam atividade regulada por entidade de categoria profissional específica, não se fazendo presente o vínculo permanente de subordinação, dentre outros argumentos;

a.4) O próprio voto condutor não chega a afirmar que os fatos geradores não ocorreram, sendo que quanto à forma, a lei só exige a descrição dos fatos, sem o adjetivo “minucioso” e que tal exigência deve ser interpretada à luz do princípio que veda a decretação de nulidade sem prejuízo, não havendo que ser anulado o presente lançamento, por absoluta ausência de vício.

Em consequência, por todos os motivos acima expostos, resta evidente a ausência de motivos a subsidiarem a declaração de nulidade por parte do órgão julgador, merecendo reforma no particular o aresto recorrido.

b) Quanto à natureza do vício:

Alega, inicialmente, a recorrente divergência em relação ao decidido, em 17/09/2002, pela 5ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº. 105-13.892, de ementa e decisão a seguir transcritas:

Acórdão 105-13.892

PROCESSO ADMINSITRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NULIDADE - O lançamento, por constituir-se em um ato administrativo de formalização do crédito tributário, como previsto no art. 142 do CTN, Lei nº 5.172/66, c/c o art. 10 do PAF, Decreto nº 70.235/72, exigiu o legislador, obrigatoriamente, certos requisitos intrínsecos e extrínsecos, que são concorrentes e cumulativos à sua eficácia. A inobservância de tais exigibilidades concorre para a sua nulidade, mormente quando a descrição dos fatos motivadores da exação não contempla a totalidade das matérias nele consignadas, em atendimento ao princípio da unicidade do ato de lançamento.

Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar suscitada (de nulidade), para cancelar o lançamento, por constatação de vício formal na sua constituição, dando provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, que rejeitava a preliminar argüida.

Quanto a este primeiro paradigma, alega a recorrente que o acórdão paradigma, ora trazido, ao analisar situação similar – ou seja, na qual se tratava da preliminar de nulidade por insuficiência na descrição dos fatos geradores –, entendeu que a incompleta descrição do fato gerador não gera a nulidade do lançamento por vício material, principalmente se o contribuinte impugnou o lançamento de forma minuciosa, inclusive acerca das questões de mérito (não só preliminares). Defende, assim, que os acórdãos citados (recorrido e paradigma) dão, em face de uma situação fática semelhante, interpretações distintas da legislação tributária. Enquanto o primeiro defende que a ausência de descrição completa do fato gerador no auto de infração implica a sua nulidade material por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, mesmo tendo o contribuinte enfrentado todos os pontos apurados pela autoridade fiscal, o segundo entende que não. O acórdão paradigma ressalta que tal ausência é um vício formal. Observa-se inclusive que o paradigma estriba sua conclusão no mesmo dispositivo citado pelo voto vencedor do acórdão recorrido: no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Ainda quanto a esta matéria, apresenta a recorrente um segundo paradigma caracterizador, em seu entendimento, de divergência interpretativa, a saber Acórdão nº. 3403-00.269, de lavra da 3ª. Turma da 4ª. Câmara deste CARF, datado de 18/03/2010, *in verbis*:

Acórdão 3403-00.269

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/1998 a 31/12/1998

LANÇAMENTO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DE SUA LAVRATURA. VICIO DE FORMA. CONFIGURAÇÃO. O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na motivação de sua lavratura, quando não refletem a adequada razão de sua realização, configuram vício de forma por prejudicar o contraditório e a ampla defesa, impondo sua nulidade. Processo anulado ab initio.

Decisão: por unanimidade de votos, em anular o processo ah initio, nos termos do voto do Relator.

Quanto ao segundo paradigma apresentado, alega que ali também se observa uma imprecisão na descrição dos fatos geradores, tendo se entendido que o vício ensejador da nulidade teria índole formal.

Logo, entende a Fazenda Nacional, assim, caracterizada a divergência interpretativa, também quanto a esta segunda matéria.

Adicionalmente, quanto à natureza do vício, ressalta que:

b.1) Em nenhum momento ficou reconhecida a ausência de motivo do lançamento, sendo que, na hipótese em apreço, a ausência na descrição do fato gerador, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

b.2) Uma eventual ausência ou mesmo imprecisão na descrição completa do fato gerador não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. A questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como não instruído ou mal instruído o respectivo Auto de Infração;

b.3) Não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que, novamente destaque-se, demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza. Assim, incabível se falar em decretação de nulidade por cerceamento de defesa;

b.4) Ainda, não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato.

Como já salientado, trata-se de suposto vício decorrente da ausência ou imprecisão na descrição do fato gerador, que, em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos). Isso porque, em momento algum se afirmou ou concluiu que o fato gerador da obrigação tributária não ocorreu. Logo, se se cogitar de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão somente na exteriorização do ato do lançamento.

A propósito, cita jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF é que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma.

b.5) A decisão ora recorrida julgou improcedente o lançamento, porque entendeu que a hipótese fática do fato gerador da obrigação principal não foi devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos, mas em nenhum momento afirmou a não-ocorrência do fato gerador, ou seja, a ausência do motivo do lançamento. Na hipótese em apreço, a ausência de motivação, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do

lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-a afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

Assim, se se cogitar de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão somente na exteriorização do ato do lançamento, cabível a convalidação no mesmo, na forma do art. 55 da Lei nº. 9.784, de 1999, que se harmoniza com os arts. 59 e 60 do Decreto nº. 70.235, de 1972, já anteriormente citados.

Conclui o pleito no sentido de que não houve o vício proclamado pela decisão recorrida e, se vício houve no lançamento, o que se admite apenas por amor ao debate, este seria de natureza formal a ensejar a nulidade do lançamento e não sua improcedência, citando ao final jurisprudência da Turma recorrida que encampa a tese de vício formal em situações similares de análise dos requisitos fático-jurídicos para a caracterização do vínculo de emprego.

Assim, requer que seja conhecido o presente recurso e seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade, ou, alternativamente, seja considerado o vício como de natureza formal.

O recurso foi regularmente admitido, consoante despachos de e-fls. 305 a 317.

Encaminhados os autos ao contribuinte para fins de ciência, ocorrida em 21/09/15 (e-fl. 323), esta apresentou contrarrazões de e-fl. 326 a 329, onde defende a manutenção da decisão recorrida, a partir de seus próprios fundamentos de e-fls. 256 a 260.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende a estes requisitos de admissibilidade.

Todavia, quanto à existência de divergência interpretativa para ambas as matérias admitidas, discordo do exame de admissibilidade de e-fls. 305 a 317. Assim, analiso inicialmente o conhecimento do recurso em tópico próprio.

1. CONHECIMENTO

Inicialmente, a propósito, entendo importante que se note a possibilidade de, na seara de análise da legalidade do lançamento tributário, existirem três diferentes ocorrências, independentes entre si e abordadas no corpo do pleito recursal fazendário, a saber:

a) A falta de (completa) descrição do fato gerador no ato de exteriorização do lançamento (Auto de Infração - AI);

b) A falta de (completa) descrição do(s) fato(s) que ensejou(aram) o lançamento exteriorizado através do mesmo AI, esta sim mencionada no art 10, III, do Decreto nº. 70.235, de 1972, e que, note-se, difere da mencionada no item "a", por não envolver necessidade de qualquer consideração adicional acerca de subsunção à hipótese de incidência, podendo, porém, obviamente, haver casos em que ambas as faltas ocorram simultaneamente e,

c) Finalmente, a conclusão acerca da ocorrência do fato gerador a partir dos elementos trazidos aos autos, sendo que conforme muito bem trazido pela Douta Procuradoria no âmbito do Acórdão nº. 105-137.757, é aqui, nesta seara, que, quando adotando a terminologia motivo/motivação utilizada pela doutrina e abraçada no âmbito daquele Acórdão, uma vez não se podendo concluir pela ocorrência do fato gerador, se está diante de falta de motivo (e não de motivação).

No caso deste julgador, que adota doutrina e terminologia um tanto diversa em seus votos, se estaria nesta última hipótese, em vício na norma introduzida, visto que nesta hipótese de impossibilidade de conclusão da ocorrência do fato gerador a partir dos elementos carreados aos autos, não se pode garantir, também, por consequência, a correta aplicação da regra matriz de incidência.

De se notar, ainda, a propósito do acima desenvolvido, entender este julgador que:

1. É perfeitamente factível que se possa concluir pela ocorrência do fato gerador, a partir dos elementos carreados aos autos, ainda que insuficiente a descrição do referido fato gerador ou dos fatos que ensejaram o lançamento (como por exemplo ocorreria quanto ao critério espacial da hipótese de incidência, quando não se descreve o local onde ocorreram os fatos no AI, revelado, todavia, através de outros elementos probantes como sendo o território nacional e em se tratando, no lançamento, de hipótese de incidência de tributo federal);

2. Quando da análise da existência ou não da ocorrência do fato gerador, o necessário é que o julgador possua elementos mínimos nos autos para concluir acerca da correta aplicação da regra matriz de incidência à situação fática sob análise, não sendo necessário, todavia que o julgador se convença, como quer fazer crer a Procuradoria em determinados trechos de seu pleito, para fins de decretação de nulidade, acerca da inoccorrência dos fatos geradores, o que levaria, em determinados casos, à necessidade de produção da denominada "prova diabólica". Entendo que, em não havendo elementos para que se conclua acerca da ocorrência do fato gerador, já restaria impossibilitada a conclusão acerca da correta aplicação da regra-matriz de incidência, com a consequente conclusão de existência de mácula no lançamento.

Feita tal digressão, atenho-me agora ao recorrido e paradigmas para verificar a ocorrência de divergência interpretativa:

a) Quanto ao recorrido:

Com a devida vênia à recorrente, a leitura da decisão guerreada que faço é diversa daquela da recorrente. A partir dos excertos colacionados a seguir, em especial dos trechos aqui grifados, depreendo que o Colegiado recorrido não somente verificou existir a incompleta descrição dos fatos abrangidos no lançamento, mas, também, não se convenceu acerca da ocorrência do fato gerador objeto de autuação, em especial a partir da análise do

Relatório Fiscal e demais elementos carreados aos autos. Ainda, concluiu ter havido cerceamento de defesa do autuado. Diante de tais conclusões, decidiu pela ocorrência de vício material.

O que ocorre é que o termo "motivação" utilizado pelo recorrido não ganha os contornos do termo na forma utilizada pela Fazenda Nacional, pelo simples fato do recorrido não abraçar a doutrina que faz a distinção motivo/motivação. No recorrido se utiliza o vocábulo motivação como sinônimo de verificação da ocorrência do fato gerador (o que seria o motivo, na teoria trazida aos autos pela Fazenda Nacional). Veja-se:

"(...)

A verificação das circunstâncias materiais do fato gerador do tributo é parte essencial do procedimento administrativo de lançamento.

No caso sob exame, foram considerados fatos geradores os pagamentos às pessoas físicas, que prestaram serviços diversos à recorrente, conforme planilha de fls. 35/41 e que foram entendidos como segurados empregados. Ocorre que a descrição dos fatos mostra-se incipiente para o lançamento, pois restam ausentes as circunstâncias materiais que suportariam a certeza e liquidez do crédito constituído.

O relatório fiscal de fls. 52/54, assim se pronuncia sobre a relação de emprego que objeto do lançamento em questão:

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

3.1. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, discriminadas em recibos de pagamentos, recibos de pagamentos a autônomos, confrontados com a contabilidade e declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, no período de 02/2000; 06/2001 a 12/2001 cujos demonstrativos encontram-se em planilha anexa e nos Relatórios Fatos Geradores, com levantamentos intitulados "COG Contabilidade em GFIP";

3.2. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, Airton da Silva Rosa, Andressa Lopes, Pedro A Souza, Silvio, Sandro Roberto Wittitz, Roberto Shigueru Murata, Rosibel Nunes de Amorin, José Paulo Vieira, Miguel Angel Seixá e Silmar Elísio, em razão dos serviços de assistência técnica química, projetos e desenvolvimento de produtos, motoristas, serviços auxiliares de escritório, considerados indevidamente pela empresa, como sendo proveniente de segurados contribuintes individuais, declarados em GFIP, constante de recibos, recibos de pagamentos a autônomos, confrontados pela contabilidade, no período de 05/2000; 11/2000 a 01/2001; 03/2001 a 04/2001 e 06/2001 a 12/2001, cujos demonstrativos encontram-se em planilha anexa, com levantamento intitulado "COG Contabilidade em GFIP";

Como visto, o Fisco se limita a nomear as pessoas físicas e os serviços prestados como "assistência técnica química, projetos e desenvolvimento de produtos, motoristas e serviços auxiliares de escritório", mas não há qualquer evidenciação da prestação dos serviços com os pressupostos de uma relação empregatícia.

No caso da relação de emprego, deve restar comprovada pela fiscalização a subordinação jurídica, a não-eventualidade, a onerosidade e a pessoalidade, tudo em consonância com as disposições regulamentares da Previdência Social:

Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99:

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;

A simples descrição dos serviços não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

(...)

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração da relação de emprego por ventura existente, fato este determinante para o lançamento de débito na presente NFLD.

Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da suposta relação de emprego. O relatório fiscal, fls. 24/25 (sic), se limita a dizer que os segurados prestavam serviços considerados indevidamente como de contribuintes individuais, mas não evidencia qualquer requisito

inerente à relação empregatícia, de forma que o lançamento como se apresenta, não permite vislumbrar a relação de emprego.

(...)

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em ambos diplomas legais, nos artigos 59, inciso II e 27, inciso II, respectivamente, está disposto que são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa” (grifo no original)

Entendo que restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputada uma notificação para pagamento de crédito constituído sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

A ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal.

(...)

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa e o artigo 61, diz que a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar sua legitimidade:

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 supri-la 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.

Assim, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade e por estar evidenciado que o Relatório Fiscal preteriu o direito de defesa da recorrente, decido pela nulidade do lançamento referente à caracterização de segurados como empregados por vício material, por não terem sido verificadas e trazidas aos autos as circunstâncias materiais dos fatos geradores de tributos.

(...)"

Ou seja, utilizando-se a terminologia recursal, sobre a qual já fiz digressão acima, além da conclusão pela falta de motivação largamente mencionada e demonstrada pela Fazenda Nacional, entendo que o Colegiado, a partir dos elementos constantes do feito, também concluiu pela falta de motivo da autuação, uma vez que inexistiam elementos suficientes trazidos aos autos pela autoridade lançadora que permitiram concluir pela ocorrência do fato gerador e, consequentemente, também pela correta aplicação da hipótese de incidência à situação fática em julgamento.

Passo, assim, à análise de cada um dos paradigmas, segregados conforme matérias admitidas.

b) Quanto à inexistência de vício :

b.1) Acórdão CSRF/01-05.716 (1º. paradigma) - O critério jurídico aqui utilizado em nada difere do recorrido. O que ocorre é que, ali, em se tratando de realidade fático-probatória diversa, se concluiu pela ocorrência do fato gerador autuado, ainda quando da insuficiente descrição dos fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a autuação, tendo-se ressalvado especificamente que, caso houvesse preterição do direito de defesa, seria decretada a nulidade, verbis:

“Ressalte-se, prima facie, que o vício de descrição da autuação, discutido nos autos, é apenas formal, eis que foi desatendida a norma processual prevista no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Não se trata de erro na aplicação da norma de incidência do tributo, apenas houve falha na exteriorização do ato do lançamento.

Nesse contexto, não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato, sendo um requisito formalístico dele. Tanto que a ausência de motivação inclui-se entre os vícios de formalização. O motivo, por sua vez, é pressuposto de validade do ato. Ou seja, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência, enquanto a motivação é a descrição em linguagem, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados

com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

No capítulo das nulidades, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 organiza o sancionamento administrativo imposto a esses atos viciados. Nele, é definido que a nulidade deve ser declarada em face de preterição do direito de defesa e vício de competência, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

Dessa forma, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido.

Assim, transmudando-se agora ao Colegiado paradigmático a situação fática e a análise probatória realizada pelo Colegiado recorrido, que concluiu entendeu não estar caracterizada a ocorrência dos fatos geradores objeto de lançamento e, também, no sentido de ter havido cerceamento do direito de defesa (ressaltando-se não ser possível alegar divergência com base em mera diferença de análise probatória em cada um dos casos), também ali a nulidade seria decretada (o teste de aderência não revela divergência), não havendo que se falar em divergência de critério jurídico quanto à existência de vício (nulidade). Assim, rejeito a ocorrência de divergência interpretativa quanto a este primeiro paradigma.

b.2) Acórdão 104-17.279 - (2º. paradigma) - Aqui, se está diante de caso onde, de maneira oposta à leitura feita por este Conselheiro para o Acórdão recorrido, se rejeita expressamente a possibilidade de, nos autos paradigmáticos, não ter restado materializada a hipótese de incidência ou de ter havido cerceamento do direito de defesa (ambas situações caracterizadas no julgado recorrido) e, mais, se estabelecendo ali que fosse o caso fosse o caso de quaisquer das duas situações, se estaria, sim diante de caso de nulidade, in verbis (fls. 16-17 do Acórdão no. 104-17.279):

"(...)

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, já que a discussão se prende a interpretação de normas legais.

*Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões **diferentes das referidas no art. 59** do mesmo Decreto 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.*

(...)

Assim, também aqui não há que se falar em divergência de critério jurídico utilizado para fins de caracterização da ausência/presença de vício no lançamento. Para o paradigma, em não devidamente caracterizada a materialização da hipótese de incidência e/ou tendo ocorrido cerceamento do direito de defesa (conclusões emanadas da análise probatória do recorrido. que, note-se, concluiu expressamente pela preterição do direito de defesa), também se estaria a reconhecer a nulidade do lançamento. Daí inexistir divergência interpretativa quanto a esta seara também quanto ao segundo paradigma.

Diante do exposto, voto por não conhecer da primeira matéria admitida (inexistência de vício no lançamento)

c) Quanto à natureza do vício existente (formal/material):

b.1) Acórdão 105-13.892 (1º. paradigma)- Aqui, vislumbro similitude fática entre a situação fático-probatória do recorrido e a do paradigma, visto que, no caso deste último, havia completa ausência da descrição de fatos para algumas das matérias objeto de tributação, obstando assim que se pudesse verificar a ocorrência do fato gerador, tendo ali optado o julgador, porém, por declarar, no âmbito daquele paradigma, a nulidade do auto de infração, por vício formal. É o que se nota do seguinte trecho do paradigma (Acórdão n.º. 105-13.892, fl. 20):

"(...)

Assim, entendo que o ato de lançamento, consubstanciado no auto de infração, tem por finalidade constituir o crédito tributário. As matérias são elementos que se extrai de fatos tributáveis ocorridos que, pela sua representatividade, devem ser indicadas ao autuado, com clareza e precisão, a fim de que sobre elas possa se manifestar e exercer atentamente o seu direito de defesa.

No caso sob exame, encontramos matérias não descritas, que, de pronto, já indicam a impossibilidade de ser exercido o direito de ampla defesa pelo acusado, em função do desconhecimento do que efetivamente possa ter gerado um crédito tributário e o seu valor nominal. Tanto assim, que o próprio Julgador Monocrático não teve alternativa outra senão a de declarar sua nulidade.

(...)"

Já o Colegiado recorrido, em situação análoga, optou por decretar a nulidade do lançamento por vício material. Caracterizada, assim, a diferença de critérios jurídicos entre Colegiados recorrido e paradigmático e, conseqüentemente, a divergência interpretativa,

despiciendo que se analise o segundo paradigma colacionado (Acórdão nº. 3402-00.269), para fins de conhecimento do Recurso quanto à matéria.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial parcialmente, exclusivamente quanto à segunda matéria admitida, a saber a natureza do vício existente no lançamento (formal ou material).

2. MÉRITO

Passo, destarte, à análise de mérito.

Ressalto permanecer em litígio no feito tão somente a exclusão do lançamento perpetrada pelo vergastado dos valores relativos à caracterização de segurados contribuintes individuais como empregados, pela falta de evidenciação do fato gerador (*decisum* recorrido), reconhecida ali como vício de natureza material.

Inicialmente, faço notar que, quanto à existência de vício e quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-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 posituação 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 nº 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.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.

(...)"

Aplicando tais considerações ao litígio em tela, verifico que, para fins de verificação da correta aplicação das hipóteses de incidência tratadas nos autos, constantes do demonstrativo de fundamentos legais de e-fls. 50/51, mister que se analise a caracterização dos segurados como empregados, a qual dependeria, por sua vez, como muito bem levantado pelo Colegiado *a quo*, de caracterização dos requisitos de subordinação jurídica, não-eventualidade, onerosidade e pessoalidade.

Todavia, verifico, a propósito, que o único elemento carreado pela autoridade lançadora capaz de sustentar tal caracterização (relatório de e-fls. 54 a 56) é bastante sucinto e notoriamente insuficiente para tal fim, o que faz com que não se possa concluir acerca da efetiva ocorrência do fato gerador objeto de lançamento e, conseqüentemente, também da correta aplicação da regra matriz de incidência. Acede-se aqui às seguintes considerações do Colegiado *a quo*, que se adotam como razões de decidir (grifos não presentes no original):

"(...)

A verificação das circunstâncias materiais do fato gerador do tributo é parte essencial do procedimento administrativo de lançamento.

No caso sob exame, foram considerados fatos geradores os pagamentos às pessoas físicas, que prestaram serviços diversos à recorrente, conforme planilha de fls. 35/41 e que foram entendidos como segurados empregados. Ocorre que a descrição

*dos fatos mostra-se incipiente para o lançamento, pois **restam ausentes as circunstâncias materiais** que suportariam a certeza e liquidez do crédito constituído.*

O relatório fiscal de fls. 52/54, assim se pronuncia sobre a relação de emprego que objeto do lançamento em questão:

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

3.1. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, discriminadas em recibos de pagamentos, recibos de pagamentos a autônomos, confrontados com a contabilidade e declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, no período de 02/2000; 06/2001 a 12/2001 cujos demonstrativos encontram-se em planilha anexa e nos Relatórios Fatos Geradores, com levantamentos intitulados "COG Contabilidade em GFIP";

3.2. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, Airton da Silva Rosa, Andressa Lopes, Pedro A Souza, Silvio, Sandro Roberto Wittitz, Roberto Shigueru Murata, Rosibel Nunes de Amorin, José Paulo Vieira, Miguel Angel Seixas e Silmar Elísio, em razão dos serviços de assistência técnica química, projetos e desenvolvimento de produtos, motoristas, serviços auxiliares de escritório, considerados indevidamente pela empresa, como sendo proveniente de segurados contribuintes individuais, declarados em GFIP, constante de recibos, recibos de pagamentos a autônomos, confrontados pela contabilidade, no período de 05/2000; 11/2000 a 01/2001; 03/2001 a 04/2001 e 06/2001 a 12/2001, cujos demonstrativos encontram-se em planilha anexa, com levantamento intitulado "COG Contabilidade em GFIP";

Como visto, o Fisco se limita a nomear as pessoas físicas e os serviços prestados como “assistência técnica química, projetos e desenvolvimento de produtos, motoristas e serviços auxiliares de escritório”, mas não há qualquer evidenciação da prestação dos serviços com os pressupostos de uma relação empregatícia.

No caso da relação de emprego, deve restar comprovada pela fiscalização a subordinação jurídica, a não-eventualidade, a onerosidade e a pessoalidade, tudo em consonância com as disposições regulamentares da Previdência Social:

Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99:

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;

A simples descrição dos serviços não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de

incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal (...)

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração da relação de emprego por ventura existente, fato este determinante para o lançamento de débito na presente NFLD.

(...)

Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da suposta relação de emprego. O relatório fiscal, fls. 24/25 (sic), se limita a dizer que os segurados prestavam serviços considerados indevidamente como de contribuintes individuais, mas não evidencia qualquer requisito inerente à relação empregatícia, de forma que o lançamento como se apresenta, não permite vislumbrar a relação de emprego.

(...)

Assim, entendo caracterizada a ocorrência, aqui, de vício na norma introduzida (não havendo como se garantir a correta aplicação da regra matriz de incidência no lançamento), afirmando-se, assim, sua natureza material, sendo, destarte, de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conclusão:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso da Fazenda Nacional, exclusivamente quanto à natureza do vício, para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior