

CC02/C05
Fls. 830



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA**

Processo nº 35366.002162/2006-11
Recurso nº 142.642 Voluntário
Matéria Caracterização como empregado.
Acórdão nº 205-01.294
Sessão de 04 de novembro de 2008
Recorrente SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC
Recorrida DRP SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1996 a 31/12/2005
DECADÊNCIA.

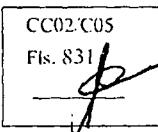
O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.

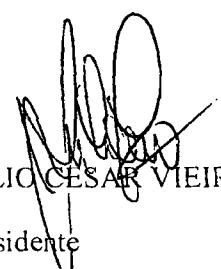
Somente com a caracterização dos pressupostos da relação de emprego, previstos na Legislação, a fiscalização pode descaracterizar a relação adotada pela empresa e, consequentemente, exigir as contribuições previdenciárias pertinentes à relação de emprego.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

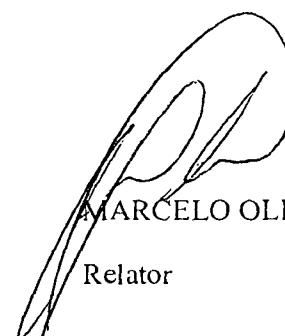


ACORDAM os membros da quinta câmara do segundo conselho de contribuintes, Por unanimidade de votos, com fundamento no artigo 150, §4º do CTN, acatada a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento para provimento parcial do recurso e no mérito, por maioria de votos, em anular o auto de infração/lançamento. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que votou pela anulação da decisão de primeira instância para complementação do relatório. Ausência justificada do Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Presença do Sr. Marcos Cesar Najjarian Batista OAB/SP 127352 que apresentou sustentação oral.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

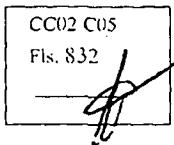
Presidente



MARCELO OLIVEIRA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomasi e Adriana Sato.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária (DRP), São Paulo – Centro / SP, Decisão-Notificação (DN) 21.401.4/0545/2006, fls. 0708 a 0721, que julgou procedente o lançamento, efetuado pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), por descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal (RF), fls. 078 a 081, o lançamento refere-se a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa, dos segurados, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a outras entidades.

Ainda segundo o RF, constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados considerados empregados pela fiscalização, pois presentes o vínculo que caracterizam a relação empregatícia.

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

Em 03/02/2006 foi dada ciência à recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 072 e 075.

Em 21/07/2006 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 001.

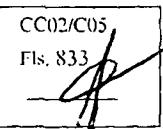
Contra a autuação, a recorrente apresentou impugnação, fls. 0621 a 0670, acompanhada de anexos.

A DRP analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento.

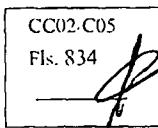
Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 0727 a 0779, acompanhado de anexos.

No recurso, a recorrente alega, em síntese, que:

1. Há nulidade da aferição indireta realizada;
2. O Fisco não reconheceu que utilizou aferição;
3. A aferição ocorreu pela utilização de alíquota única para a exigência da contribuição dos segurados;
4. Na DN há a confissão de que o Fisco utilizou-se de aferição, pela impossibilidade de cálculo da alíquota por segurado;



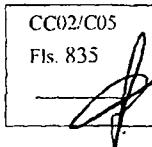
5. Há falta de clareza quanto ao critério de arbitramento utilizado;
6. Não há fundamentação legal para a utilização do arbitramento;
7. Se para o CNAE a recorrente é enquadrada como entidade educacional, não poderia ser enquadrada como associação sindical para fins de FPAS;
8. Os enquadramentos levados a efeito pela fiscalização são contraditórios;
9. Esta contradição, questionada na defesa, não foi analisada pela decisão;
10. Sobre o prisma da legalidade, o FPAS 523 não contempla a atividade desenvolvida pelo SENAC;
11. Não há menção no RF da utilização do FPAS 523, faltando clareza ao lançamento;
12. O FPAS do SENAC deve ser 574;
13. Há legislação que determina que o SENAC é ligado à aprendizagem de comerciários;
14. O Fisco baseia-se, para enquadrar a recorrente em FPAS diverso, em Nota Técnica, que a recorrente não teve conhecimento, cerceando sua defesa;
15. Não foi verificado o limite máximo de contribuição, no cálculo da contribuição do segurado;
16. Devem ser verificados os recolhimentos efetuados por esses contribuintes individuais, tidos pela fiscalização como segurados empregados;
17. Não há nos autos demonstração da redução, afirmada no RF, da contribuição recolhida pela empresa, devido à contratação de contribuintes individuais;
18. O prazo decadencial deve ser de cinco anos, como previsto no Código Tributário Nacional (CTN);
19. É precária a caracterização dos segurados contribuintes individuais como segurados empregados;
20. O vínculo empregatício deve ser comprovado;
21. Só a atividade desenvolvida pelo segurado não é suficiente para caracterizar a relação de emprego, como afirmado no Parecer CJ/MPAS 1.747/1999;
22. Não há comprovação dos requisitos que caracterizam a relação empregatícia;



23. Há diversos precedentes do CRPS que exigem a caracterização da relação empregatícia;
24. Diante do exposto, pede que as preliminares sejam acolhidas, com a nulidade do lançamento ou da decisão, pelo acolhimento das razões relatadas e registra seu interesse na realização de defesa oral.

Posteriormente, a DRP emitiu contra-razões, fls. 0822 a 0825, onde, em síntese, mantém a decisão proferida, enviando o processo ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS).

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro MARCELO OLIVEIRA, Relator

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

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

Várias são as questões preliminares suscitadas pela recorrente.

Iniciando nossa análise, verificaremos a ocorrência, ou não da decadência das contribuições exigidas.

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

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

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

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

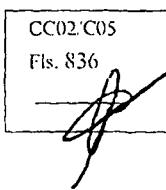
Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

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

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

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

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

**CTN:**

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

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

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

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

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

Nos autos, a ciência do sujeito passivo ocorreu em 07/2006 e o período do lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 01/1996 a 12/2005.

Portanto, todas as competências anteriores a 12/2000 devem ser excluídas do lançamento.

Questão central presente no lançamento é a descaracterização dos segurados contribuintes individuais (ditos autônomos pela fiscalização) e sua caracterização como segurado empregado.

Para tanto, a fiscalização apenas cita as características da relação de emprego – subordinação, habitualidade, onerosidade – sem demonstrar a ocorrência de todos esses requisitos na relação contratual entre a recorrente e os segurados contratados.

Há exceção somente no requisito pessoalidade, onde a fiscalização afirma que o contrato não admite delegação, sem anexar prova alguma.

Por fim, para justificar o procedimento, a fiscalização afirma que a empresa considerou os trabalhadores como autônomos, apenas por exercerem a atividade fim da empresa, ou seja, ministrar cursos organizados pela mesma.

Para a caracterização do vínculo empregatício a fiscalização deve provar a ocorrência dos requisitos legais presentes na Legislação.

CLT:

Documento de 32 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/lojaIn.aspx>, pelo código de localização EP11.0618.16023.MNVE. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Lei 8.212/1991:

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

I - como empregado:

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

Decreto 3.048/1999:

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;

Portanto, fica claro que há características para que se defina se o trabalhador é empregado.

Observa-se que houve uma ampliação do conceito de empregado, com inclusão do trabalhador rural por imposição constitucional; porém, os pressupostos básicos foram mantidos, ou seja:

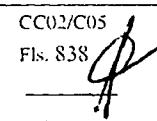
- a) Ser pessoa física;
- b) Prestação de serviço de natureza não eventual;
- c) Trabalhar para empregador (empresa urbana ou rural);
- d) Prestar serviço sob dependência do empregador (subordinação);
- e) Receber salário (remuneração) pelo serviço prestado.

Para maior clareza, analisaremos cada pressuposto.

a) Pessoa Física:

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

b) Prestação de Serviço de Natureza não eventual:



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

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

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

c) Trabalhar para Empregador (Empresa):

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

d) Subordinação (Dependência) a Empregador:

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

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

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

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

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

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

Segundo Délia Maranhão, da subordinação resulta para o empregador o poder dc:

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

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

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

e) Receber Salário (Remuneração) pelo Serviço Prestado:

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

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

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

Esclarecidos os pressupostos básicos da relação de emprego, salientamos, também, a necessidade da fiscalização demonstrar o que alega, como determinado pela legislação.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lei 8.212/1991:

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

Conseqüentemente, cabe a este julgador confrontar os motivos do lançamento com sua fundamentação e com as questões presentes no recurso da recorrente.

A fiscalização descharacterizou o serviço prestado por, segundo a recorrente, contribuintes individuais e os caracterizou como serviço prestado por segurados empregados.

Para tanto, há no RF somente duas argumentações:

1. Para configurar a **pessoalidade**, a fiscalização afirma que o serviço não pode ser delegado;
2. Para ressaltar seu ponto de vista, a fiscalização afirma que os serviços estão ligados à atividade fim da recorrente, ou seja, são não eventuais.

Quanto à ligação das atividades desenvolvidas pelos segurados com a atividade fim da recorrente, esclarecemos que esse é um dos requisitos que devem estar presentes na configuração da relação empregatícia, mas que isolado não a comprova.

Há Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, citado no recurso, que reforça esse posicionamento.

Parecer MPAS/CJ nº 1.747:

EMENTA DIREITO PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO - RELATÓRIO FISCAL - CLAREZA E PRECISÃO DOS FATOS GERADORES. A omissão da discriminação clara e precisa dos fatos geradores que ensejaram na Notificação Fiscal quando da elaboração do relatório gera vício insanável, acarretando a nulidade do ato. Avocatória conhecida por infringência de dispositivo legal.

2. A Notificação Fiscal foi originada pela descaracterização de trabalhadores autônomos (fotógrafos, jornalistas, colaboradores e agenciadores de propaganda) pela fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, na forma do relatório, abaixo transcrita:

O débito correspondente à NFLD supra refere-se às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social e a Terceiros incidentes sobre valores pagos a corretores, fotógrafos e colaboradores que foram descharacterizados como autônomos, uma vez que as atividades desenvolvidas estão intrinsecamente ligadas ao objetivo social da empresa.

3. Ao passarmos a analisar a questão controvérsia, verificamos a total inexistência dos fatos e dos elementos que ensejaram na lavratura da presente notificação em seu relatório fiscal, no tocante a descharacterização dos trabalhadores autônomos, como sendo empregados, infringindo diretamente à fiscalização do INSS o art. 37, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

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

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

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

6. Sobre a matéria, ensina o Professor AMAURI MASCARO NASCIMENTO que:

Se todo empregado é necessariamente trabalhador, nem todo trabalhador será sempre empregado, porque esta palavra tem um sentido técnico-jurídico próprio e está reservada para identificar um tipo especial de pessoa que trabalha.

Em princípio, empregado poderá ser:

a) Toda pessoa física, excluindo-se, portanto, a pessoa jurídica, porque esta jamais poderá executar o próprio trabalho, fazendo-o por meio de pessoa física, e porque o direito do trabalho protege o trabalhador como ser humano e pela energia de trabalho que desenvolve na prestação de serviços. Seria impróprio cogitar, por exemplo, da

aplicação de leis de salário mínimo, de duração diária de trabalho, de riscos profissionais às pessoas jurídicas, como lembra Mário de la Cueva. Assim, o empregado terá que ser forçosamente uma pessoa natural, como sustentam Manuel Alonso Olea, Cabanellas, Paul Durand, Mário de la Cueva, Nikisch, Kaskel, Barassi, Greco, Zunobini etc. Ainda que o contrato seja por equipe, como no caso do maestro que contrata pela orquestra que dirige, visa-se a proteção jurídica de cada componente do grupo individualmente considerado.

b) A pessoa física que prestar serviços subordinadamente, isto é, que exercer uma atividade profissional sob o poder de direção de outrem.

c) Pode ser empregado alguém de qualquer condição pessoal, seja brasileiro ou estrangeiro, maior ou menor, homem ou mulher, observadas certas proibições ou normas de capacidade.

d) Será preciso, ainda, um elemento subjetivo, que é o *animus contrahendi*, isto é, o propósito de trabalhar para outrem como empregado e não com outra finalidade, como é o caso do trabalho cívico, religioso, assistencial ou por mera amizade.

e) Além desses requisitos que dizem respeito à pessoa, outros, de natureza objetiva, concernentes às condições em que o trabalho é prestado, serão igualmente necessários, como a personalidade, a subordinação, a remuneração e a duração ou continuidade do trabalho no tempo (ineventualidade).

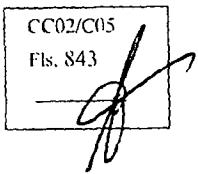
Os autores definem de maneira mais ou menos uniforme a figura do empregado.

Fazem-no, entanto, utilizando, indiscriminadamente, as expressões "empregado" e "trabalhador", quando se sabe que, dentro de um critério rigoroso, trabalhador é um gênero de que empregado é uma das espécies.

(*Curso de Direito do Trabalho*, Editora Saraiva, 13ª edição, págs. 380 a 381, São Paulo, 1997)

7. O relatório fiscal não demonstra, nem de forma sucinta, a existência dos requisitos essenciais à configuração do vínculo empregatício em relação aos corretores, jornalistas, fotógrafos e colaboradores da Editora O Dia Ltda., se atendo, tão-somente, em apontar correlação entre a atividade desenvolvida entre os trabalhadores e a atividade sim da empresa, que, como já vimos, não é fundamento plausível para des caracterizar o trabalho autônomo.

8. Em conclusão, face a violação direta ao art. 37 da Lei nº 8.212, de 1991, o parecer é pela advocatória dos presentes autos para anular a notificação fiscal nº 32.145.697-1 emitida contra a Editora O Dia Ltda., por deficiência do relatório, e determinar a realização de nova fiscalização.



À consideração superior.

Brasília, 26 de abril de 1999.

ANTÔNIO GLAUCIUS DE MORAIS

Coordenador-Geral de Direito Previdenciário

Aprovo.

À consideração do Sr. Ministro.

Brasília, 26 de abril de 1999.

JOSÉ BONIFÁCIO BORGES DE ANDRADA

Consultor Jurídico

AVOCATÓRIA MINISTERIAL

EMENTA: DIREITO PREVIDENCIÁRIO - CUSTEJO - NOTIFICAÇÃO - RELATÓRIO FISCAL - CLAREZA E PRECISÃO DOS FATOS GERADORES. A omissão da discriminação clara e precisa dos fatos geradores que ensejaram na Notificação Fiscal quando da elaboração do relatório gera vício insanável, acarretando a nulidade do ato. Avocatória conhecida por infringência de dispositivo legal.

Decisão

Visto o processo em que é interessada a parte acima indicada. Com fundamento no Parecer/CJ/Nº 1747/99 da Consultoria Jurídica deste Ministério, que aprovo, avoco o presente processo para anular a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 32.145.697-1 emitida contra a Editora O Dia Ltda., e determinar a realização de nova fiscalização.

Publique-se.

Brasília, 19 de maio de 1999.

WALDECK ORNÉLAS

Ministro da Previdência e Assistência Social

Assim, verificamos que a fiscalização não esclarece e não comprova, com argumentos e documentos, a existência das demais características da relação empregatícia, especialmente sobre a subordinação, ponto fundamental para a diferenciação entre segurados contribuintes individuais e segurado empregado.

Por todo o exposto, não foi comprovado pela fiscalização, como é seu dever, a existência da relação empregatícia.

Destarte, restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputado lançamento sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador, prejudicando seu direito de defesa.

Lei 8.212/1991:

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

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

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

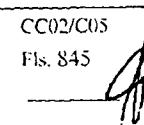
§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio.

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

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que o RF foi elaborado preterindo o direito de defesa da recorrente e por ser o RF parte integrante primordial do lançamento, decidido pela nulidade do processo.



Em respeito ao § 2º, do Art. 59, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar a ocorrência ou não do fato gerador, que não foi comprovado no presente lançamento, e tomar as devidas providências.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame de mérito.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso, no que tange à questão relativa ao prazo decadencial e para a exclusão dos demais valores, pela ocorrência de vício no lançamento.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2008



MARCELO OLIVEIRA

Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Diferentemente do entendimento do Conselheiro Relator, não é o caso de se anular o presente lançamento. Entendo que uma complementação do relatório fiscal pode sanar as omissões encontradas.

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

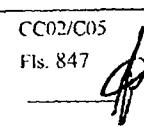
É bem verdade que o enquadramento no RGPS, em determinados casos, independe do efetuado para fins trabalhistas, como exemplo, os referentes às alíneas "i", "j", "l", "m", "p" do art. 9º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Basta a configuração de uma dessas hipóteses para que o segurado seja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

Entretanto, o enquadramento realizado pela fiscalização previdenciária foi no art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/1991. Uma vez que o órgão previdenciário o enquadrou como segurado empregado, nos termos dessa alínea, deveria ter esclarecido de maneira individualizada, ou pelo menos por grupo de pessoas sob as mesmas condições contratuais, as razões para tal enquadramento, demonstrando todos os pressupostos: subordinação, não-eventualidade, onerosidade e pessoalidade.

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

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





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

(...)

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

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

(...)

O ponto controverso reside na possibilidade de saneamento ou não da falta. Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

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

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

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

Conforme disposto no art. 60 do referido Decreto, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das acima referidas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

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

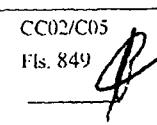
Não se pode esquecer que o lançamento depois de notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo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

O apego demasiado à formalidade por este Colegiado vai de encontro aos princípios do Direito Administrativo da economia processual e da eficiência. Se é reconhecido que a fiscalização pode efetuar novo lançamento fiscal, após a anulação por vício formal, para quê gastar tanto esforço e tempo, se podemos aproveitar todas as provas que já foram colacionadas, prosseguindo o feito nesses mesmos autos?

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

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

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



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

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

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

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

Pelo o exposto a Decisão-Notificação deve ser anulada, por não ter considerado a omissão do relatório fiscal. Os autos devem retornar ao Auditor-Fiscal notificante para que proceda à correcta instrução processual nos termos do presente voto. Frisa-se que entendo que não cabe a diligência para complementar o relatório em segunda instância administrativa, pois ocasionaria a supressão de instância; por esse motivo é que voto por anular a decisão-notificação. Anulando a decisão de primeiro grau é reaberta toda a discussão sobre os dados que porventura sejam acrescidos aos autos, o que favorece o contraditório e a ampla defesa.

CONCLUSÃO

Voto por anular a Decisão-Notificação, para que seja complementado o relatório fiscal.

É como voto.

MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA